Rok V PAŹDZIERNIK 1936 Nr. 10

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

TREŚĆ NUMERU DZIESIĄTEGO.

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki

1591.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Podmiot podatku.

Podmiotem podatku przemysłowego jest przedsiębiorca; władze nie mają obowiązku ustalać stosunku przedsiębiorcy do przedsiębiorstwa, lecz mogą uważać za przedsiębiorcę tego, kto siebie określił jako przedsiębiorcę.

Wyrok NTA z 23 marca 1936 l. rej. 1092/34 w sprawie Moszka Brajtmana przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Obrót za r. 1932 z przedsiębiorstwa piekarni, prowadzonego w Kielcach przy ul. Głowackiego 3, ustaliła Komisja Szacunkowa na 90.000 zł i wymierzyła od tego obrotu podatek Moszkowi Brajtmanowi według stawki 2%. Wniesionego od wymiaru odwołania nie uwzględniła Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 25 sierpnia 1933. Na to ostatnie orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył, co następuje:

Władza pozwana odmówiła zastosowania do ustalonego obrotu ulgowej stawki podatkowej, przewidzianej w art. 7 lit. A p. 3 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., z tego powodu, że skarżący nie posiadał karty rzemieślniczej. Skarżący zaś zwalcza to stanowisko, twierdząc, że okoliczność ta dla zastosowania żądanej stawki jest obojętna, albowiem przedsiębiorstwo prowadzone jest na zasadzie karty rzemieślniczej ojca skarżącego, Joska Brajtmana. Otóż twierdzenie to skarżącego byłoby słuszne, gdyby słuszna była przesłanka skarżącego, że podmiotem podatku w rozumieniu ustawy jest przedsiębiorstwo jako takie, bez względu na osobę właściciela. Pogląd ten atoli nie ma żadnego uzasadnienia w ustawie o podatku przemysłowym. Wprawdzie bowiem ustawa stanowi w art. 1, że podatkowi podlegają przedsiębiorstwa, lecz to nie znaczy, żeby czyniła z tych przedsiębiorstw podmioty podatku, któremi mogą być, jak to z podstawowych zasad prawa wynika, tylko osoby w rozumieniu prawa, t. j. osoby fizyczne lub osoby prawne. Ustawa nie określa nigdzie bezpośrednio, kto jest podmiotem obowiązku podatkowego, lecz z całego szeregu jej postanowień (np. art. 36, 46, 50, 53 i t. d.) wynika, że podmiotem podatku jest przedsiębiorca. Wynika dalej z postanowień ustawy, że władze nie mają obowiązku ustalać stosunku osoby przedsiębiorcy do przedsiębiorstwa (właściciel, dzierżawca i t. p.), lecz że mogą uważać za przedsiębiorcę tę osobę, która jako przedsiębiorcę siebie określiła. Skoro więc skarżący w deklaracji na nabycie świadectwa przemysłowego siebie

podał jako przedsiębiorcę, to władza pozwana zasadnie uznała go za takiego, mimo dołączenia do odwołania pisma Magistratu z 11 maja 1933. Z pisma tego wynika, że Magistrat na podstawie zeznania dwóch świadków (których nawet nazwiska nie są podane) zaświadcza, iż piekarnię prowadzi Josek Brajtman. Tego rodzaju zaświadczenie nie może atoli zastąpić oświadczenia samego Joska Brajtmana, że skarżący działał w jego imieniu i że on Josek Brajtman jest przedsiębiorcą. Gdy zaś nie jest sporne, że skarżący nie posiada karty rzemieślniczej, przeto skarga okazuje się nieuzasadnioną i jako taką należało ją oddalić.

1592.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Kancelarja adwokacka, prowadzona przez kilku adwokatów na wspólny rachunek, jako łączny przedmiot podatku od obrotu.

Kancelarja adwokacka, prowadzona przez kilku adwokatów na wspólny rachunek, stanowi jako samodzielne wolne zajęcie zawodowe jeden łączny przedmiot podatku przemysłowego w myśl art. 1 lit. b) i art. 9 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 5 maja 1936 l. rej. 1353/34 w sprawie Alfreda Foegego przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Spór między skarżącym, adwokatem w Grudziądzu, i władzą podatkową II instancji toczy się o to, czy kancelarja adwokacka, prowadzona przez kilku adwokatów na wspólny rachunek, stanowi jako samodzielne wolne zajęcie zawodowe jeden łączny przedmiot podatku przemysłowego, jak orzekła władza pozwana, czy też należy każdego ze spólników obciążyć oddzielnie podatkiem od tej części obrotu, która na każdego z nich przypada.

NTA przychylił się do zapatrywania władzy.

Ustawa o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.) skonstruowała ten podatek jako rzeczowy, na co wskazuje już sam nadpis do art. 1, który brzmi „przedmiot podatku" i osnowa tego artykułu, głosząca, że podatkowi „podlegają: ...przedsiębiorstwa, ...zajęcia przemysłowe... i samodzielne wolne zajęcia zawodowe". O podmiotach ustawa wogóle nie mówi, a wymienia tylko sporadycznie osobę przedsiębiorcy w związku

z dopuszczalnością i koniecznością zaznaczenia zmiany w osobie na nabytem świadectwie przemysłowem (art. 36), z możliwością uzyskania duplikatu świadectwa (art. 39), dalej w art. 52, 75 i i.

Samodzielne zatem wolne zajęcie zawodowe adwokackie, wymienione w art. 9, stanowi jako takie przedmiot podatkowy w myśl art. 1 lit. b) ustawy, niezależnie od osoby, która to zajęcie wykonuje.

Jeżeli przeto dwóch lub kilku adwokatów prowadzi wspólnie kancelarję adwokacką w tym samym lokalu i na wspólny rachunek, to taka kancelarja stanowi w myśl art. 1 lit. b) i art. 9 ustawy jeden łączny przedmiot podatkowy i nie jest dopuszczalne dzielenie kancelarji na stosunkowe części w granicach udziałów, jakie na każdego ze spólników przypadają w myśl umowy, o ile chodzi o wydatki na prowadzenie kancelarji i zyski.

Ponieważ w sprawie rozpoznawanej nie jest sporne, że skarżący prowadził „biuro adwokackie" wspólnie z adwokatem F. Roszakiem i że ta spółka, przez samego skarżącego jako taka określona, nie istnieje dopiero od 1 października 1932, i ponieważ skarżący ani nie twierdził, ani nie twierdzi, że obydwaj wykonywali w tym czasie adwokaturę oddzielnie, każdy na swój rachunek, przeto władza pozwana nie obraziła prawa oddaliwszy żądanie odwołania obciążenia skarżącego podatkiem jedynie od obrotu na niego rachunkowo przypadającego z ogólnej sumy obrotu, uzyskanego przez wspólną kancelarję adwokacką, czyli wyłączenia z podstawy opodatkowania części obrotu, przypadającej na spólnika, adwokata Roszaka.

W myśl powyższych rozważań NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Wyrok powyższy traktuje wspólne prowadzenie kancelarji adwokackiej przez kilku adwokatów w tym samym lokalu i na wspólny rachunek jako łączny przedmiot podatkowy, a zatem jako pewien rodzaj przedsiębiorstwa, od którego podatek przemysłowy przypada od ogólnej sumy obrotu.

Stanowisko swoje uzasadnia NTA charakterem podatku przemysłowego jako rzeczowego, wobec czego — zdaniem Trybunału — z punktu widzenia przepisu art. 1 lit. b) i art. 9 ustawy o podatku przemysłowym wolne zajęcie zawodowe adwokackie jest przedmiotem podatkowym niezależnie od osoby, to zajęcie wykonującej, dzielenie więc wspólnej kancelarji na stosunkowe części w granicach ustalonych umownie poszczególnych udziałów nie byłoby dopuszczalne.

NTA pozostawia jednak poza obrębem swoich rozważań, że ustawa w art. 1, 4 i 5 p. 10 odróżnia wyraźnie przedsiębiorstwa (handlowe, przemysłowe i inne na zysk obliczone) od „zajęć" i odmiennie je opodatkowuje (art. 9). Trudno przypuścić, aby fakt zaopatrzenia art. 1 nadpisem „przedmiot podatku" sam w sobie był już wskaźnikiem zamiaru ustawodawcy nadania w ten sposób temu podatkowi wogóle charakteru rzeczowego. Cytowane przez NTA przepisy art. 36 i 39 o świadectwach przemysłowych nie odnoszą się do wolnych zawodów, które nie uiszczają podatku przemysłowego

w formie świadectwa przemysłowego, wobec czego postanowienia te są dla oceny spornej kwestji bez znaczenia. Art. 52 odróżnia jednak, podobnie jak art. 1 i 4, zupełnie wyraźnie „przedsiębiorstwa" od wolnych zawodów, a art. 75 wspomina wprawdzie o „przedsiębiorcach", używa jednak tego określenia raczej w znaczeniu „płatnik, podatnik", wobec czego wnioski wysnute z tego przepisu, mającego zresztą charakter formalny, nie byłyby miarodajne.

Z cytowanych zatem przez NTA postanowień ustawy, a ponadto z treści wyżej wymienionych artykułów można tylko stwierdzić, że ustawodawca przeprowadza wyraźną dystynkcję między przedsiębiorstwami a wolnemi zawodami jako „przedmiotem podatku". To odróżnienie, jakoteż określenie ustawowe: „samodzielne, wolne zajęcie zawodowe" każe się domniemywać, że ustawodawca w pojęciu tem dopatruje się — i słusznie — pierwiastku indywidualnego, w odróżnieniu od przedsiębiorstw, będących wyodrębnieniem pewnych przedmiotów majątkowych w samodzielną jednostkę gospodarczą. Słowo „samodzielne" (zajęcie zawodowe) wskazuje na niezależność od innych czynników i brak stosunku podrzędności (sam działa). Słowo „zawodowe" ma związek z kwalifikacjami osobistemi, słowo „wolne" wyraża niezwiązaną z niczem działalność, a więc spełnianie pewnych czynności osobistych, wreszcie słowo „zajęcie" w przeciwstawieniu do „przedsiębiorstwa" oznacza w tym związku również osobistą formę działania. Niesłusznie — zdaniem mojem — stwierdza NTA, że zajęcie zawodowe jest przedmiotem podatkowym niezależnie od osoby, to zajęcie wykonującej. Do tego konieczne byłoby istnienie przedmiotu podatku, — jakaś wyodrębniona masa majątkowa, którаby nawet przy zmianie osób była podstawą tej rzeczowej odpowiedzialności. W omawianym wypadku zmiana osób nie jest jednak do pomyślenia, gdyż kancelarja adwokata, której główny walor leży w jego osobie, nie jest — jako taka — objektem przenośnym, a to właśnie dlatego, że opiera się na momentach czysto osobistych i nie stanowi pewnej całości o charakterze przedsiębiorstwa.

O rodzaju, sposobie i formie opodatkowania decyduje niewątpliwie w pierwszym rzędzie ustawa podatkowa. Przy ocenie jednak charakteru pewnego zawodu nie można pominąć źródeł ustawodawczych, będących podstawą działalności tego zawodu, oraz ogólnych społecznych pojęć życiowych. Otóż, o ile chodzi o adwokatów, prawo o ustroju adwokatury (poz. 733/32 Dz. Ust.) określa adwokata jako rzecznika prawa i słuszności (art. 15), którego zadaniem jest udzielanie porad prawnych, redagowanie aktów prawnych oraz obrona i zastępstwo w sądach i urzędach (art. 16). Rozdz. III tego prawa normuje uprawnienia i obowiązki adwokata. Prawo o ustroju adwokatury nie zna pojęcia „biur adwokackich", wobec czego zasada rzeczowego charakteru podatku nie miałaby żadnego substratu, a działalność adwokata jako przedsiębiorcy sprzeciwiałaby się intencjom prawodawcy.

Przyznany adwokatom charakter osób zaufania publicznego, wyrażający się w ścisłem unormowaniu działalności adwokata i poddaniu jego czynności zawodowych kontroli autonomicznych organów dyscyplinarnych, jest jasnem wskazaniem na traktowanie tej funkcji jako zupełnie indywidualnej, nie mającej rzeczowego podkładu. Te normy ustawowe są zresztą wyrazem ogólnych pojęć o stanowisku zawodowem adwokata, zakorzenionych oddawna i głęboko w poczuciu społecznem.

Tego zasadniczego ujęcia stanowiska społecznego adwokatury zmienić nie mogą sporadyczne fakty zawiązywania spółek adwokackich, rodzących pewne stosunki obligatoryjne tylko między spólnikami. Skoro jednak każdy poszczególny adwokat nie opiera swej działalności na jakimś rzeczowym podkładzie, to trudno się tego podkładu dopatrzeć w przypadku kolaboracji dwóch adwokatów, uzupełniających się wzajemnie w dziedzinie spełniania poszczególnych funkcyj prawniczych.

Wreszcie wobec faktu, że spółka cywilna nie jest wyposażona w osobowość prawną, płatnikiem podatkowym jest nawet i w tym razie nie spółka, lecz każdy ze spólników i to oczywiście — od uzyskanego obrotu, przyczem nie zachodzi żadna trudność proceduralno-wymiarowa, gdyż płatnik — bez względu na swe zobowiązania obligatoryjne w stosunku do innych osób — ma obowiązek wykazania władzy wysokości swych własnych obrotów.

Zasada, wedle której wiążąca dwóch adwokatów umowa spółki miałaby — choćby tylko pod względem podatkowym — zniwelować indywidualny charakter każdego z nich i nazewnątrz wyłonić tylko spółkę, byłaby zaprzeczeniem kardynalnej idei działalności adwokatów, do których klientela ustosunkowuje się wyłącznie na gruncie osobistego zaufania i osobistej odpowiedzialności.

Dr. Henryk Maryański

1593.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Eksport — zwolnienie od podatku od obrotu.

Przepis art. 3 p. 15 ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu, nadanem mu ustawą z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust., wyłącza od zwolnienia podatkowego obroty z eksportu, dokonanego przez osoby trzecie z wyjątkiem wspólnych biur sprzedaży.

Wyrok NTA z 13 maja 1936 l. rej. 10.273/34 w sprawie firmy: „Henryk Kronstein“ Przemysł drzewny w Synowódzku Wyżnem przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Firma: „Henryk Kronstein“, Przemysł drzewny w Synowódzku Wyżnem zaskarżyła do NTA decyzję Komisji Odwoławczej z 23 sierpnia 1934, dotyczącą wymiaru podatku od obrotu za r. 1933. W skardze żali się na odmówienie jej zwolnienia podatkowego w myśl postanowień art. 3 p. 15 ustawy odnośnie do pozycji obrotu w kwocie 209.757 zł 54 gr.

NTA rozważył, co następuje:

W rozpoznawanej sprawie, w której chodzi o wymiar podatku za r. 1933, miarodajne są przepisy ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu poz. 110/32 Dz. Ust., nie zaś poz. 550/25 Dz. Ust. Otóż w tym względzie stwierdzić należy, iż przepis art. 3 p. 15 ustawy poz. 110/32 Dz. Ust. kwestję zwolnienia eksportu od podatku inaczej ujmuje niż przepis art. 3 p. 15 dawnej ustawy poz. 550/25 Dz. Ust. W szczególności miarodajna ustawa o podatku przemysłowym zwalnia w art. 3 p. 15 obroty z eksportu

węgla i wszelkiego rodzaju półfabrykatów i gotowych wyrobów, dokonanego bądź bezpośrednio, bądź też za pośrednictwem wspólnych biur sprzedaży. Ze stylizacji powyższego artykułu wynika, iż znowelizowane brzmienie art. 3 p. 15 wyłącza od zwolnienia podatkowego obroty z eksportu, które zostaną dokonane przez trzecie osoby, gdyż w ten sposób brak będzie przy eksporcie istotnego, przewidzianego w ustawie momentu, a mianowicie bezpośredniości eksportu. Jedyny wyjątek w tym względzie przewiduje ustawa dla eksportu dokonanego za pośrednictwem wspólnych biur sprzedaży.

Jak wynika ze stanu akt wymiarowych, a czemu skarga nie przeczy, skarżąca sprzedała materjały na sporną sumę 209.757 zł 54 gr, dla obrotu któremi żąda zwolnienia podatkowego z tytułu eksportu, częściowo firmom w kraju (za kwotę 83.290 zł 62 gr), częściowo zaś firmom, mającym siedzibę w Gdańsku (za kwotę 126.466 zł 92 gr).

W obu powyższych wypadkach, a więc tak z obszaru Polski, jak i z obszaru W. M. Gdańska, eksportu zagranicę celną Rzeczypospolitej dokonały trzecie osoby, a mianowicie nabywcy towaru, wobec czego po stronie skarżącej firmy brak istotnego ustawowego wymogu, t. j. bezpośredniości eksportu.

Tem samem wszystkie zarzuty skargi, oparte na postanowieniach dawnej ustawy o podatku przemysłowym, oraz na ustalonej w związku z tem judykaturze NTA (wyrok z 2 listopada 1931 l. rej. 1400/29) uderzają w próżnię.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Wyrok powyższy wyjaśnia, co rozumieć należy przez fakt bezpośredniego dokonania eksportu jako warunku, który zgodnie z postanowieniami art. 3 p. 15 ustawy o podatku przemysłowym (tekst jednolity poz. 339/36 Dz. Ust.) uzasadnia zwolnienie osiągniętych z tego tytułu obrotów od podatku przemysłowego. Przy ocenie kwestji, kto dokonywa eksportu, niewątpliwie zachodzi dość istotna różnica między praktykami przyjętemi w obrocie towarowym a warunkami ustalonemi w cyt. przepisie ustawy. Producent, nie dowierzając własnej znajomości rynków zagranicznych lub z uwagi na nadmierne koszty, związane z wyszukaniem ich dla bezpośredniej sprzedaży mniejszej ilości towarów, niejednokrotnie uważa za korzystniejsze podjęcie eksportu w drodze pośredniej. Z tego powodu przeznaczony na wywóz towar odprzedaje on wyspecjalizowanym w tym kierunku kupcom eksportowym lub domom wywozowym, albo też posługuje się pomocą komisantów, agentów, ekspedytorów i t. p., lub też wreszcie korzysta z usług specjalnie w tym celu zakładanych wspólnych biur sprzedaży.

Stosownie do powołanego przepisu w brzmieniu, ustalonem nowelą z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust., ze zwolnienia podatkowego korzysta jednak tylko przedsiębiorstwo, które bezpośrednio dokonało wywozu, przyczem w myśl ustawy w ujęciu interpretacyjnem powyższego wyroku jedynym dopuszczalnym wyjątkiem jest dokonanie wywozu za pośrednictwem wspólnych biur sprzedaży. Zdaniem mojem, wyjątek ów

nie ogranicza się jednak wyłącznie do ostatnio przytoczonego przypadku. Uznając słuszność tezy interpretacyjnej, iż w wyniku wspomnianej nowelizacji ustawy wyłączone są odtąd od zwolnienia podatkowego obroty z eksportu dokonanego przez osoby trzecie, należy jednak zwrócić uwagę, iż pod pojęcie owych osób trzecich nie można podciągnąć agentów, komisantów, spedytorów i t. p., dokonujących eksportu na rachunek właściwego eksportera. Współudział owych osób w dokonaniu eksportu wcale nie staje na przeszkodzie uznaniu bezpośredniości eksportu w rozumieniu przepisów art. 3 p. 15, gdyż wspomniane współdziałanie ich w niczem nie zmienia faktu, iż obrót z bezpośredniego wywozu i należny z tego tytułu ekwiwalent osiąga jedynie komitent owych osób trzecich względnie dający im polecenie. Wszelkie nastręczające się w tej mierze wątpliwości usunąć może zresztą fakt, iż eksporter obowiązany jest nietylko wykazać osiągnięty obrót prawidłowemi księgami, lecz także udowodnić fakt wywozu zapomocą dokumentów wymienionych w § 16 rozp. wykon., które to dokumenty ze względu na wymóg bezpośredniości wywozu wystawione winny być na nazwisko płatnika, ubiegającego się o zwolnienie od podatku (wyrok NTA z 13 września 1933 l. rej. 9349/31 OPA 506/33).

Logiczną konsekwencją tej zasady jest teza, iż ekwiwalent za własne świadczenia i usługi przytoczonej kategorji osób trzecich nie stanowi obrotu, osiągniętego z bezpośrednio dokonanego przez nie wywozu. Dlatego też zgodnie z tą zasadą wynagrodzenie, jakie uzyskują owe osoby trzecie z tytułu swego współudziału w dokonaniu tranzakcyj eksportowych, nie korzysta ze zwolnienia z art. 3 p. 15 (wyrok NTA z 10 grudnia 1932 l. rej. 2562/30 OPA 344/33 i § 16 ust. ost. rozp. wykon. poz. 770/34 Dz. Ust.).

Inaczej przedstawia się sytuacja, gdy wytwórca sprzedał przeznaczony na eksport towar innej firmie krajowej, która zakupiła go na własny rachunek i zkolei sama dokonała jego eksportu. Obrót, jaki przytem osiągnął wytwórca, nie posiada znamion, odpowiadających wymogowi bezpośrednio dokonanego wywozu i dlatego też podlegać winien opodatkowaniu na zasadach ogólnych, przewidzianych w art. 5 ustawy, podobnie jak wszelkie inne obroty, uskutecznione w obrębie granic celnych Rzeczypospolitej, łącznie ze sprzedażą na rzecz firm na terenie Gdańska. Dopiero nabywca, który bezpośrednio dokonał wywozu, jest właściwym eksporterem, posiadającym podmiotowe prawo do zwolnienia od podatku, pod warunkiem należytego udowodnienia faktu eksportu.

Ubocznie nadmienić należy, iż przy takiej konstrukcji postanowień w kwestji opodatkowania eksportu pośredniego ujawniać się może tendencja do unikania usług krajowych firm handlu eksportowego, gdyż dodatkowo obciąża to cenę wywożonych towarów o wysokość podatku, przypadającego na fazę obrotową między wytwórcą a kupcem eksportowym. Zagadnienie to w świetle obowiązujących przepisów posiada charakter sprawy de lege ferenda, chyba iż stosownie do stwierdzonej potrzeby gospodarczej eksport pośredni zwolniony zostałby od opodatkowania w drodze skorzystania z uprawnień, przewidzianych w art. 39 ustawy, co dotychczas jednak nie nastąpiło. Uprawnienia owe dotyczą w zakresie wyraźnie wyszczególnionym w owym artykule m. i. tylko możliwości zwolnienia od podatku „wszelkiego rodzaju obrotów komisantów z tranzakcyj eksportowych" (ust. 3 p. 1 art. 39), przyczem brak nawet osobnego wymienienia obrotów między wytwórcą wywiezionego towaru a kupcem eksportowym na własny rachunek; ponadto uprawnienia z p. 2 ust. 3 art. 39 przewidują dopuszczalność zwrotu (bonifikacji) podatku, uiszczonego w poprzednich fazach, poprzedzających obrót gotowym towarem, t. j. dotyczących obrotów, pochodzących

z dostawy części składowych oraz materjałów, użytych do wytworzenia wywiezionych zagranicę towarów.

Częściowo inaczej przedstawia się wymóg owej bezpośredniości w zakresie drugiej kategorji obrotów, objętych art. 3 p. 15, a określonych mianem „tranzakcyj z firmami zagranicznemi, wynikających z obrotu uszlachetniającego czynnego". Jeśli np. zagraniczna firma w trybie owego obrotu prześle do Polski przędzę i sama zleci poszczególnym krajowym przedsiębiorstwom kolejny przerób owego półfabrykatu na tkaninę, potem zaś wykończenie jej i skonfekcjonowanie i t. p., to obroty poszczególnych firm krajowych, osiągnięte z przerobu owego cudzego materjału na rachunek firmy zagranicznej (art. 5 p. 8 ustawy i § 28 rozp. wykon.), uznać należy za wolne od podatku, gdy udowodnione będą prawidłowo prowadzonemi księgami handlowemi. Sprawa sprowadza się tylko do tego, aby zachowany był wymóg bezpośredniości, wyraźnie niewymieniony nawet w ustawie, t. j. aby przerób następował wskutek tranzakcji, bezpośrednio właśnie zawartej z firmą zagraniczną i wynikającej z owego obrotu uszlachetniającego czynnego. W przeciwstawieniu zatem do eksportu, w którego dziedzinie zwolnienie od podatku ogranicza się tylko do jednej fazy, a mianowicie tej, na którą przypada dokonanie eksportu z zachowaniem powyżej przedstawionego wymogu bezpośredniości, czynny obrót uszlachetniający korzysta ze zwolnienia podatkowego, które rozciągać się może na szereg cyklów produkcyjnych, o ile tylko stanowią one prawidłowemi księgami handlowemi udowodnione tranzakcje z firmami zagranicznemi.

A contrario jednak podatek od przerobu winien być uiszczony przez takie przedsiębiorstwo krajowe, które towar, chociażby bezspornie stanowiący przedmiot czynnego obrotu uszlachetniającego, udowodnionego prawidłowemi księgami, przerabia na skutek zlecenia, udzielonego nie bezpośrednio przez firmę zagraniczną, lecz przez przedsiębiorstwo krajowe, które poszczególne czynności uszlachetniające poruczyło innym firmom krajowym. W danym wypadku za opodatkowaniem owych obrotów, osiągniętych z przerobu, przemawia wzgląd, iż nie wchodzi już w grę bezpośrednia tranzakcja z firmami zagranicznemi, lecz z innem przedsiębiorstwem krajowem i tylko to ostatnie w własnym zakresie korzystać może jako bezpośredni kontrahent firmy zagranicznej ze zwolnienia podatkowego, stosownie do art. 3 p. 15.

Pozatem na marginesie powyższego wyroku należy podkreślić, iż w świetle przepisów ustawy moment bezpośredniości tranzakcji wywozowej musi być ściśle łączony z faktem dokonania eksportu. Okoliczność, iż eksporter z zachowaniem wyżej omówionego wymogu bezpośredniości rzeczywiście sprzedał towar zagranicę jako bezpośredni kontrahent zagranicznego odbiorcy i że zgodnie z warunkami ustawy udowodnić może osiągnięty z tego tytułu obrót prawidłowemi księgami handlowemi, nie daje mu jeszcze prawa do zwolnienia podatkowego z art. 3 p. 15. Prawidłowe księgi płatnika stanowią tylko dowód, jaki obrót osiągnięto ze sprzedaży towaru. Wynikający z owych ksiąg fakt, iż towar sprzedano zagranicę i że należność za towar jest nawet w całości już uiszczona, nie przesądza jeszcze kwestji, czy eksport faktycznie już został dokonany. Niejednokrotnie bowiem wysyłka towaru może się odbyć w terminie późniejszym, jakkolwiek ekwiwalent za towar wpłacono zgóry.

W ten sposób punkt ciężkości dowodu przesuwa się na wykazanie, iż eksport faktycznie został dokonany, co częściowo niemożliwe jest przy ograniczeniu się jedynie do środka dowodowego, wymienionego w art. 3 p. 15 ustawy w postaci prawidłowych ksiąg handlowych. Dlatego też rozporządzenie wykonawcze z r. 1934, idąc za zasadą zawartą w § 9 poprzedniego rozporządzenia wykonawczego do ustawy z r. 1925, zakreśliło w § 16 szersze ramy obowiązku dowodowego, ciążącego na płatniku, ustalając,

iż jako ów dowód służyć mają ponadto deklaracje wywozowe. Podczas gdy jednak § 9 poprzedniego rozporządzenia jako ów wyłączny dowód kwalifikował jedynie deklaracje celne względnie ich odpisy — rozporządzenie wykonawcze z r. 1934 przewiduje, iż w razie niemożności ich przedstawienia przedłożone mają być inne dowody, co razem nie zmienia faktu, iż w grę wchodzą dane, leżące właściwie poza płaszczyzną ustawowo przewidzianego kwalifikowanego środka dowodowego w postaci prawidłowo prowadzonych ksiąg handlowych.

Wyłonić się może w związku z tem pytanie, jak należy interpretować art. 3 p. 15 ustawy o podatku przemysłowym w zestawieniu z art. 88 Ordynacji Podatkowej (poz. 134/36 Dz. Ust.). W myśl tego artykułu O. P. władza wymiarowa nie może ustalić podstaw wymiaru odmiennie, aniżeli to wynika z ksiąg, o ile nie zostały one uznane za nieprawidłowe lub nierzetelne. Księgi handlowe — jak zaznaczono — wykazują, jaką sumę osiągnięto z eksportu, jednak do wyłączenia obrotu z eksportu z podstawy opodatkowania wymagane jest jeszcze udowodnienie, iż eksport faktycznie jest już dokonany i to w obrębie danego roku podatkowego (art. 4 ustawy o podatku przemysłowym). W przeciwnym razie, chociażby z niezakwestjonowanych ksiąg handlowych wynikało, iż towar sprzedano zagranicę i to bez naruszenia omówionego wyżej wymogu bezpośredniości — eksporter dopiero w owym momencie domagać się może zwolnienia obrotu eksportowego od podatku, gdy udowodni sam fakt wywozu. Natomiast suma obrotu z eksportu w żadnym wypadku nie może być w odmiennej wysokości wyłączona z podstawy opodatkowania, aniżeli to wynika z niezakwestjonowanych ksiąg handlowych, gdyż to byłoby równoznaczne z ustaleniem wysokości obrotów w sumie, niepokrywającej się z obrotem, wynikającym z owych ksiąg, co naruszałaby przytoczoną wyżej zasadę art. 88 O. P.

De lege ferenda pożądane byłoby zamiast omówionej wyżej dzisiejszej dwutorowej i dwustopniowej, t. j. ustawowo i administracyjnie ustalonej procedury dowodowej — ramowe bodaj, lecz jednolite określenie w samej ustawie, od jakich warunków dowodowych zależne jest zwolnienie od podatku obrotów, osiągniętych z dokonania wywozu artykułów, wymienionych w art. 3 p. 15 ustawy o podatku przemysłowym.

Dr. Herbert Sand

1594.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Eksport drzewa — obróbka drewna, nadająca mu przymiot półfabrykatu; kloce osikowe, przeznaczone do wyrobu zapałek.

1. Drewno uzyskuje przymiot półfabrykatu, jeśli jego obróbka została dokonana pod kątem widzenia przyszłego procesu produkcyjnego.

2. Kloce osikowe do wyrobu zapałek stanowią półfabrykat, jeśli ich obróbka miała na celu uzyskanie odpowiedniej wydajności materjału i pracy w związku z produkcją zapałek.

Wyrok NTA z 6 marca 1936 l. rej. 5234/35 w sprawie firmy: Spółka Akc. „Trak" Eksploatacja i Handel Drzewny w likw. w Wilnie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

Spółka Akcyjna „Trak" w zeznaniu o obrocie swego przedsiębiorstwa handlu drzewem wykazała za r. 1928 obrót w kwocie 3.206.057 zł wedle ½% stawki podatkowej i na poparcie swego zeznania ofiarowała dowód z ksiąg handlowych. Wedle protokółu rewizji ksiąg z 11 kwietnia 1929 w powyższej kwocie mieściła się suma 2.152.531 zł, pochodząca ze sprzedaży kloców osikowych fabrykom zapałek zagranicę i do Gdańska. Izba Skarbowa do ustalonego w tej kwocie obrotu 2.152.531 zł zastosowała 2% stawkę podatkową. Przeciw temu wymiarowi Spółka wniosła odwołanie, w którem domagała się całkowitego zwolnienia od podatku sumy 2.152.531 zł, jako uzyskanej z tranzakcyj eksportowych kloców osikowych obrobionych, a więc półfabrykatów, ewentualnie w razie nieuwzględnienia tego żądania, zastosowania 1% stawki podatkowej, a to w myśl art. 7 lit. a) ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.).

Decyzja Ministerstwa Skarbu, którą odwołanie nie zostało uwzględnione, została uchylona wyrokiem Trybunału z 30 października 1931 l. rej. 7140/29 z powodu wadliwego postępowania. W następstwie wydało Ministerstwo Skarbu decyzję z 22 grudnia 1933, która została uchylona wyrokiem Trybunału z 23 października 1934 l. rej. 2006/34 z powodu wadliwego postępowania. Na skutek tego ostatniego wyroku Ministerstwo Skarbu wydało będącą przedmiotem niniejszej skargi decyzję z 16 maja 1935.

NTA rozważył, co następuje:

W myśl art. 3 p. 15 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. zwolniony jest od podatku przemysłowego eksport wszelkiego rodzaju półfabrykatów. W judykaturze swojej[1]) Trybunał uznał, że każdy rodzaj drewna ulega przed wejściem w obrót pierwiastkowej obróbce (obcięcie gałęzi, przecinanie, korowanie i t. p.), podyktowanej chociażby względami przystosowania drzewa do warunków transportu oraz względem na konserwację drewna, jakoteż że taka pierwiastkowa obróbka nie czyni z drzewa półfabrykatu, który to przymiot drzewo uzyskuje dopiero wtedy, jeśli obróbka miała miejsce pod kątem widzenia przyszłego procesu produkcyjnego. Skarżąca twierdziła, że zachodzi ten ostatni wypadek, opierając się na rodzaju obróbki, który w odnośnych kontraktach dostawy drzewa określony jest w ten sposób: 1) że kloce muszą być przycięte prostopadle i muszą być gładko obrzynane na końcach, 2) że średnica kloców winna wynosić w cienkim końcu najmniej 25 cm, przeciętna śred-

---

[1]) Patrz wyrok NTA z 2 marca 1931 l. rej. 1620/29 (Zb. wyr. Nr. 430 S).

nica całej partji winna wynosić najmniej 34 cm pośrodku kloca z korą, a średnica poszczególnych kloców nie powinna przekraczać 65 cm, wreszcie 3) że drzewo powinno być bez sęków i że dopuszczalne są zdrowe, małe sęki do 5 cm średnicy, nie więcej jednak niż 1 sęk na jednym metrze bieżącym. Władza natomiast twierdzi w zaskarżonem orzeczeniu, że wymieniony rodzaj obróbki miał na względzie — między innemi — przystosowanie drzewa do transportu oraz jego konserwację. Otóż to twierdzenie jest sprzeczne z poglądem, wyrażonym w wyroku z 23 października 1934, w którym Trybunał orzekł, że jest rzeczą oczywistą, nie wymagającą dalszego uzasadnienia, że określona obróbka jest zbędna czy to dla transportu kolejowego, czy kołowego, czy też dla konserwacji. O ile więc władza zajmuje stanowisko odmienne od poglądu wypowiedzianego w cyt. wyroku, to skarga słusznie zarzuca obrazę art. 89 ust. 2 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Nie przesądza to jednak jeszcze materjalnej niezgodności z ustawą zaskarżonego orzeczenia, ponieważ Trybunał w cyt. wyroku pozostawił władzy możność uzasadnienia, że opisany rodzaj obróbki drzewa nie był dokonany pod kątem widzenia przyszłego procesu produkcji zapałek. Z możności tej skorzystała władza w ten sposób, iż w zaskarżonem orzeczeniu stwierdziła, że opisane czynności miały ponadto na względzie a) uzyskanie w procesie obróbki drewna odpowiedniej wydajności materjału i pracy, oraz b) ułatwienie pomiaru i brakowania.

ad a) W dalszej części uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia twierdzi władza, że w procesie produkcji zapałek czynności fabrykacyjne zaczynają się dopiero od parzenia względnie gotowania kloców, które po przejściu jeszcze paru etapów przeróbki dają drut lub taśmę drzewną; te ostatnie artykuły dopiero można zdaniem władzy uważać za półfabrykaty. Gdyby jednak nawet uznać za słuszne stanowisko władzy odnośnie do czasu rozpoczęcia procesu fabrykacyjnego, to nie może to przesądzać na niekorzyść skarżącej spornej kwestji, gdyż w myśl wyroku Trybunału decydującą jest kwestja, czy dokonana przez skarżącą obróbka drewna była dokonana pod kątem widzenia przyszłego procesu produkcyjnego. Otóż w tym względzie sama władza stwierdza, że czynności skarżącej miały na celu uzyskanie odpowiedniej wydajności materjału i pracy. Gdy zaś władza nawet nie twierdzi, że owa wydajność miała być uzyskana w innym związku, aniżeli z produkcją zapałek, przeto tem samem przyznaje, że zachodzą warunki, od których w myśl wyroku Trybunału zależy uznanie danego przedmiotu za półfabrykat w rozumieniu art. 3 p. 15 ustawy o podatku przemysłowym. Jeśli więc władza równocześnie twierdzi, że półfabrykatem jest dopiero taśma drzewna, to popada ona w sprzeczność nie tylko z tezą zawartą w wyroku Trybunału, ale także sama z sobą.

ad b) Co się wreszcie tyczy twierdzenia, że opisane wyżej czynności miały na względzie ułatwienie pomiarów i brakowania, to słusznie skarga podnosi, że twierdzenie to nie wymaga specjalnego zwalczania. Błędność stanowiska władzy jest tu bowiem oczywista.

Z zasad powyższych należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako niezgodne z ustawą.

1595.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Eksport świń po dokonaniu uboju, oczyszczeniu z sierści i poćwiartowaniu.

Eksport świń po dokonaniu uboju, oczyszczeniu z sierści i poćwiartowaniu nie korzysta ze zwolnienia od podatku na zasadzie art. 3 p. 15 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 13 marca 1936 l. rej. 1048/34 w sprawie Ludwika Kasprzaka przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

...Skarżący w pierwszem odwołaniu, wniesionem od wymiaru podatku w dniu 14 maja 1930, domagał się zwolnienia od podatku eksportu ubitych świń na zasadzie zarządzeń, wydanych przez Ministra Skarbu w myśl postanowienia art. 94 p. 1 ustawy (poz. 550/25 Dz. Ust.). Sam skarżący stał zatem na stanowisku, iż eksportowane świnie nie stanowią półfabrykatu, lecz surowiec. Dopiero po odmownem załatwieniu tego odwołania przez instancję odwoławczą w związku z brakiem prawidłowych ksiąg handlowych, oraz po zarządzeniu uzupełniającego wymiaru na zasadzie postanowienia ust. 2 art. 91 ustawy, stanął skarżący na stanowisku, iż ubite świnie, eskportowane przez niego, stanowią półfabrykat, do którego stosowany być winien przepis art. 3 p. 15 ustawy.

Powyższego stanowiska nie mógł NTA uznać za trafne, gdyż bitych świń nie można podciągnąć pod pojęcie półfabrykatów w rozumieniu cyt. przepisu ustawy. Czynności bowiem, dokonane w rzeźni miejskiej odnośnie do świń, zakupionych przez skarżącego, polegały wedle twierdzenia skargi tylko na zabiciu świń, poćwiartowaniu ich oraz oczyszczeniu z sierści, stanowiły więc czynności przygotowawcze, podyktowane względami transportowemi względnie konserwacyjnemi, które jeszcze nie odbierają uzy-

skanemu w ten sposób mięsu świńskiemu charakteru surowca, nadającego się zarówno do konsumcji, jak i wszelkiego rodzaju przerobu.

Wobec powyższego eksport świń bitych nie mógł korzystać ze zwolnienia podatkowego na zasadzie art. 3 p. 15 ustawy....

1596.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: System księgowości; brak księgi głównej (b. zab. austr.).

1. Płatnicy mogą sobie wybrać taki sposób prowadzenia ksiąg handlowych, jaki uznają dla swego przedsiębiorstwa za wystarczający i właściwy, byleby ten sposób był zgodny z zasadami, ustalonemi w dziedzinie nauki o księgowości, i nie wykraczał poza normy, określone w obowiązującym kodeksie handlowym.

2. Samo stwierdzenie braku księgi głównej nie daje jeszcze podstawy do przyjęcia, iż w systemie księgowości, przyjętym przez płatnika, brak ten jest niezgodny z zasadami buchalterji.

Wyrok NTA z 10 grudnia 1935 l. rej. 8838/33 w sprawie firmy „Horowitz, Löw i Sp." w Stanisławowie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

...Co się tyczy dalszych zarzutów skargi, to sprowadzają się one właściwie do kwestji, czy zasadnie władza pozwana, rozstrzygając sprzeciw Przewodniczącego, uznała księgi handlowe płatnika za nieprawidłowe, a w konsekwencji zastosowała do całego ustalonego obrotu 2% stawkę podatkową. Sama bowiem wysokość obrotu nie jest sporna i instancja odwoławcza wysokość tę ustaliła zgodnie z zeznaniem płatnika.

Jak to wynika z motywów zaskarżonej decyzji, uznanie ksiąg handlowych za nieprawidłowe orzeczone zostało z dwóch powodów, a mianowicie braku księgi głównej oraz niesporządzenia bilansu otwarcia i zamknięcia. Ten ostatni jednak powód wysunięty został dopiero w decyzji odwoławczej i sprzeciw Przewodniczącego Komisji Szacunkowej o powodzie tym nie wspomina, również brak w aktach jakichkolwiek danych, wskazujących, iż płatnikowi co do tego powodu dyskwalifikacji ksiąg umożliwione zostało zajęcie stanowiska w postępowaniu administracyjnem.

W związku zatem z przepisem art. 76 ust. 3 i 4 ustawy o podatku przemysłowym uznać należało, że władza pozwana w tym punkcie ograniczyła prawa obrony strony skarżącej, która dopiero w postępowaniu kasacyjnem mogłaby ustosunkować się do tej przyczyny odrzucenia ksiąg.

Oczywiście brak powyższy byłby bez znaczenia dla oceny spornego zagadnienia, gdyby co do dalszego powodu uznania ksiąg za nieprawidłowe, a mianowicie braku księgi głównej, decyzja władzy pozwanej była faktycznie i prawnie uzasadniona. Otóż w tym względzie stwierdzić należy, iż — jak to NTA niejednokrotnie ustalił w swem orzecznictwie — płatnicy mogą sobie wybrać taki sposób prowadzenia ksiąg handlowych, jaki uznają dla swego przedsiębiorstwa za wystarczający i właściwy, byleby ten sposób był zgodny z zasadami, ustalonemi w dziedzinie nauki o księgowości, i nie wykraczał poza normy, określone w obowiązującym w danem miejscu kodeksie handlowym. W rozpoznawanej sprawie protokół urzędowy z 19 grudnia 1932, spisany z badania ksiąg handlowych płatnika, określa ogólnikowo odnośną księgowość jako niekompletną podwójną systemu włoskiego. Co się zaś tyczy braku księgi głównej, określonej dopiero w dodatkowej opinji buchaltera po zamknięciu protokółu jako księga zasadnicza, osnowa protokółu, a w szczególności pozycji 18, nie dawała jeszcze podstawy do przyjęcia, iż w systemie księgowości, przyjętym przez skarżącego, brak powyższy był niezgodny z zasadami prawidłowej buchalterji. O ile zaś chodzi o kodeks handlowy austrjacki, to nie zawiera on żadnych w tym względzie norm prawnych. W związku zatem z zarzutami, podniesionemi przez płatnika w odpowiedzi na sprzeciw Przewodniczącego, obowiązkiem było pozwanej władzy zająć stanowisko w sprawie powyższej i ustalić w zaskarżonej decyzji, ewentualnie po ponownem zbadaniu ksiąg handlowych płatnika, te powody natury faktycznej, które w danym wypadku z uwagi na brak księgi głównej czyniły księgowość płatnika nieprawidłową i nie nadającą się do ustalenia obrotu.

Brak rozprawienia się z wywodami odpowiedzi na sprzeciw Przewodniczącego uznał NTA za wadliwość postępowania. . . .

Wyrok i jego uzasadnienie są zgodne z panującym poglądem, że austrjacki kodeks handlowy nie przepisuje określonego systemu rachunkowości kupieckiej, że zatem brak pewnej księgi, np. księgi głównej jako nieobowiązkowej, nie uwłacza postulatowi prawidłowości ksiąg rachunkowych i nie może być powodem ich dyskwalifikacji przez władzę skarbową. Zarzut niesporządzania bilansów, który stanowił drugi powód dyskwalifikacji ksiąg, NTA pominął ze względów formalnych (spóźnione podniesienie), nie wdając się w rozpatrywanie strony merytorycznej.

Zagadnienie powyższe jest aktualne nietylko ze stanowiska austrjackiego kodeksu handlowego, lecz także ze stanowiska obowiązującego kodeksu polskiego, którego przepisy (art. 54) również nie wymagają od kupca określonego systemu rachunkowości, ani nie wymieniają ksiąg, które mają być prowadzone. Otóż kodeks

austrjacki nie zwalnia bynajmniej kupca z obowiązku prowadzenia księgi głównej, a nawet zawiera przepis, z którego taki obowiązek wynika pośrednio. Jego art. 28 nakazuje kupcowi prowadzenie ksiąg, w których mają być uwidocznione w zupełności jego interesy handlowe (Handelsgeschäfte) oraz jego położenie majątkowe. Podobnie określa ten obowiązek i polski kodeks handlowy („ujawnienie stanu majątkowego i interesów handlowych"). System rachunkowości powinien tedy składać się z takich ksiąg, jakie są niezbędne do spełnienia tych zadań, określonych przez ustawodawcę.

Zachodzi tedy pytanie, czy jest możliwy system rachunkowości, któryby spełniał te zadania bez księgi głównej i perjodycznego bilansowania. Zasadniczo obroty handlowe przedsiębiorstwa są rejestrowane w księgach pobocznych, jak księga kasy, towarów, weksli, walut, dewiz, akceptów, walorów i t. p. Te same obroty są następnie przedstawione w księdze głównej w sposób systematyczny, t. j. z zastosowaniem klasyfikacji rzeczowej celem formalnej kontroli tamtych ksiąg oraz dla szczegółowego obliczenia wyniku. Księga główna spełnia tedy wobec ksiąg pobocznych funkcję kontrolną, bez której niema pewności, czy w księgach pobocznych nie zaszły opuszczenia lub omyłki. Postulat zupełności obrazu obrotów handlowych, wymieniony wyraźnie w art. 28, może być spełniony dopiero przy pomocy księgi głównej. Zarazem służy ona wraz z perjodycznem sporządzaniem inwentarzy i bilansów do przedstawienia położenia majątkowego, którego również wymaga art. 28 austrjackiego kodeksu handlowego. Bez księgi głównej ani przedstawienie obrotów handlowych ani położenia majątkowego kupca nie ma gwarancji zupełności i dokładności i dlatego należy ją uważać za istotną część składową każdego prawidłowego systemu rachunkowości kupieckiej. Z faktu, że art. 28 nie wymienia wyraźnie księgi głównej jako obowiązkowej, nie można wyprowadzać wniosku, że jest ona zbyteczna, względnie że kupiec nie ma obowiązku jej prowadzenia. Austrjacki kodeks handlowy nie wymienia bowiem wogóle żadnej księgi handlowej jako obowiązkowej, bo nawet księga inwentarzy, o której wspomina wyraźnie art. 30, nie posiada charakteru obowiązkowego, ileże może być zastąpiona zbiorem inwentarzy. System rachunkowości kupieckiej, pozbawiony księgi głównej, a zwany systemem pojedyńczym, trudno zatem uważać za prawidłowy, odpowiadający wymaganiom ustawy.

Jeżeli chodzi o niesporządzanie bilansów, które władza skarbowa wzięła również za asumpt do uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe, to należy zauważyć, że sporządzanie corocznych inwentarzy i bilansów jest w austrjackim kodeksie handlowym (art. 29—31) wyraźnie nakazane. Przez to kupiec spełnia drugi postulat art. 28, t. j. postulat przedstawienia swego położenia majątkowego. Ale i w odniesieniu do przedstawienia obrotów handlowych perjodyczne sporządzanie inwentarzy i bilansów nie jest czynnością zbyteczną ani obojętną. Wprawdzie inwentarz ani bilans nie wykazują obrotów, lecz tylko reszty zapasów pozostałe na końcu roku po dokonaniu obrotów, jednakże stwierdzenie stanu poszczególnych przedmiotów majątkowych i długów służy także do sprawdzenia ewidencji obrotów o tyle, że przy niem mogą wyjść najaw opuszczenia i omyłki, niezauważone w ciągu roku nawet przy pomocy księgi głównej. Niejednokrotnie okazuje się przytem, że faktyczne obroty w niektórych działach były mniejsze lub większe, niż to wynika z ewidencji bieżącej.

Z tych powodów system rachunkowości kupieckiej, pozbawiony księgi głównej oraz perjodycznych inwentarzy i bilansów, nie może być uznany za prawidłowy ze stanowiska austrjackiego kodeksu handlowego, a dyskwalifikacja takiego systemu, stosowanego przez płatnika, była usprawiedliwiona.

Tomasz Lulek

1597.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Spółdzielnie — działalność wśród niečzłonków wbrew zakazowi statutu a ulga podatkowa.

Spółdzielnia, która wbrew zakazowi statutu działa wśród niečzłonków, nie korzysta z ulgi, określonej w art. 95 ust. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 7 czerwca 1934 l. rej. 2007/33 w sprawie firmy: „Hospodarsko-Spożiwcza Spiłka „Pracia“ Kooperatiwa z obm. por.“ w Gajach Wyżnych przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

... W myśl ust. 1 p. 1 lit. b) art. 95 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.) spółdzielnia przemysłowa korzysta z ulgi tam określonej, 1) jeśli, należąc do związku rewizyjnego, działa statutowo i faktycznie wśród swych członków, 2) jeśli, należąc do związku rewizyjnego, rozszerza wprawdzie działalność na niečzłonków, ale przelewa przypadające od niečzłonków nadpłaty i zwroty w całości do funduszów statutowo niepodzielnych.

ad 1) Jeśli statut zakazuje działalności wśród niečzłonków, a spółdzielnia działa mimo to wśród niečzłonków, to spółdzielnia nie może korzystać z ulgi, bo niepodobna przypuścić, żeby ustawodawca chciał spółdzielni przyznać ulgę za działalność, którą art. 112 ustawy o spółdzielniach z 29 października 1920 poz. 733 Dz. Ust. uznaje za przestępstwo. Nie można przytem utożsamiać działalności spółdzielni wśród członków i niečzłonków z jej obrotami. Protokół badania ksiąg handlowych stwierdza, iż statut ogranicza działalność do członków, a spółdzielnia rozszerza działalność na niečzłonków. Spółdzielnia wyjaśniała w uwadze do protokółu, że wszyscy mieszkańcy wsi są członkami spółdzielni, a zatem obroty z nimi są obrotami z członkami, lecz władza pozwana ani nie wyjaśniła tej kwestji w toku postępowania, ani też nie oparła swego orzeczenia na tej okoliczności....

Interesujące jest rozpatrzeć zagadnienie opodatkowania spółdzielni na tle obowiązujących przepisów o spółdzielniach.

1) Ustawa o spółdzielniach z 29 października 1920 poz. 495/34 Dz. Ust. głosi, że spółdzielnią jest zrzeszenie nieograniczonej liczby osób o zmiennym kapitale i składzie osobowym, mające na celu podniesienie zarobku lub gospodarstwa członków przez prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa (art. 1 ust. 1), przyczem nie jest wy-

kluczony cel uboczny — podniesienia kulturalnego członków (art. 1 ust. 2). Według art. 6 p. 2 ustawy statut spółdzielni winien oznaczyć cel spółdzielni oraz przedmiot przedsiębiorstwa. W tem miejscu nie interesuje nas cel z ust. 2 art. 1, lecz cel z ust. 1 tego artykułu. Owóż spółdzielnia nie może uczynić zadość przepisowi art. 6 ust. 2 przez powtórzenie w statucie postanowienia art. 1 ust. 1. Wynika to choćby stąd, że, skoro statut postanowienia ustawy zmienić nie może, to postanowienie art. 6 ust. 2 ustawy, rozumiane w ten sposób, że statut może się ograniczyć do powtórzenia postanowienia art. 1 ustawy, byłoby co najmniej zbędne. Wobec tego przepis art. 1 ust. 1 ustawy, o ile mówi o celu spółdzielni, trzeba rozumieć jako przeciwstawienie celowi niezarobkowemu, np. dobroczynnemu; postanowienie to ma analogję z przepisem § 1 art. 2 kod. handl., który mówi o przedsiębiorstwie z a r o b k o w e m. Oznaczenie celu spółdzielni, przepisane art. 6 p. 2 ustawy, musi więc być inne. Jakie?

Odpowiedź na to daje ust. 2 art. 57 projektu rządowego ustawy o spółdzielniach (Druk Sejmu Nr. 1154/20), który stanowił, że resztę zysku, pozostającą po wypłaceniu dywidendy, można rozdzielić między członków jedynie w takim stosunku, w jakim każdy z nich zaspokajał w spółdzielni swoje potrzeby. Wprawdzie przepis ten nie stał się ustawą, lecz nie pomniejsza to jego ważności dla zrozumienia omawianego tu zagadnienia, gdyż cel spółdzielni określony jest w art. 1 ustawy zgodnie z projektem rządowym. Otóż cyt. przepis projektu w zestawieniu z przepisem art. 1 ustawy dowodzi, że celem spółdzielni według ustawy jest zaspokojenie potrzeb członków spółdzielni. Odpowiada to zresztą logice rzeczy, bo przecie członkowie zawiązują spółdzielnię dla zaspokojenia jakichś potrzeb, a trudno przyjąć, żeby to robili dla zaspokojenia potrzeb cudzych; o tem zaś, że mają to być przedewszystkiem potrzeby gospodarcze, stanowi wyraźnie ustawa w art. 1. Rolnicy zawiążą tedy spółdzielnię, mającą na celu ułatwienie zbytu ich produktów lub nabycie potrzebnych narzędzi, rękodzielnicy zaś zawiążą spółdzielnię surowcową i t. d. Z tego wynika, że s t a t u t o w e o z n a c z e n i e c e l u s p ó ł d z i e l n i p o l e g a ć m a n a w y l i c z e n i u t y c h p o t r z e b g o s p o d a r c z y c h c z ł o n k ó w, d l a k t ó r y c h z a s p o k o j e n i a s p ó ł d z i e l n i a z o s t a ł a p o w o ł a n a d o ż y c i a.

2) Zaspokojenie owo ma się odbywać przez prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa, które wspólne będzie już przez to, że je prowadzi spółdzielnia (Wróblewski, Ustawa o spółdzielniach, str. 4). Jak zaznaczono, ustawa przepisuje również, aby przedmiot tego przedsiębiorstwa był w statucie oznaczony. Prowadzenie przedsiębiorstwa polega na rozwijaniu działalności, zdążającej do pewnego gospodarczego celu (Wróblewski, tamże). Ponieważ celem spółdzielni jest zaspokojenie potrzeb gospodarczych członków, przeto przedmiotem przedsiębiorstwa będzie rozwinięcie takiej gospodarczej działalności, aby mogła potrzeby zaspokoić. Przedmiotem więc przedsiębiorstwa np. spółdzielni rolników będzie zakup od rolników płodów ich gospodarstwa i sprzedaż tych płodów osobom trzecim oraz ewentualnie zakup narzędzi od osób trzecich i sprzedaż ich rolnikom. Okazuje się więc, że cel spółdzielni decyduje w zasadzie o przedmiocie przedsiębiorstwa. Jednak niezupełnie. Np. potrzeba gospodarcza posiadania mieszkania może być zaspokojona w ten sposób, że spółdzielnia odda budowę domu w przedsiębiorstwo za wynagrodzeniem, albo też w ten sposób, że spółdzielnia prowadzić będzie budowę sama, przyczem znowu może materjały zakupywać lub też sama wytwarzać (cegielnia). Potrzeba znalezienia pracy może spowodować osoby, poszukujące pracy, do zawiązania spółdzielni, której „przedsiębiorstwo" polegać będzie na wyszukiwaniu pracy i wykonywaniu jej przez swoich członków. P r z e d s i ę b i o r s t w e m s p ó ł d z i e l n i b ę d ą w i ę c t e ś r o d k i, k t ó r e s t a t u t w s k a z u j e j a k o s p o s ó b o s i ą g n i ę c i a c e l u s p ó ł d z i e l n i (Wróblewski

op. cit. str. 4), a oznaczenie przedmiotu przedsiębiorstwa polegać będzie na wskazaniu tych środków.

3) W myśl art. 4 ust. 1 ustawy spółdzielnię uważa się za kupca, do którego stosuje się w zasadzie przepisy prawa handlowego (art. 4 ust. 2). Każda więc jej czynność prawna, związana z prowadzeniem przedsiębiorstwa, jest czynnością handlową (§ 2 art. 498 kod. handl.). Jako kupiec może spółdzielnia w zasadzie podejmować wszelkie czynności prawne. Wyjątek określa art. 124 ustawy poz. 495/34 Dz. Ust., który uznaje za przestępstwo czynności, zmierzające do innych celów, niż określone w art. 1 ustawy lub statucie, czyli — według powyższego określenia — do innych celów, niż zaspokojenia wyliczonych w statucie potrzeb gospodarczych członków.

Że ustawodawcy chodzi istotnie o zapobieżenie rozminięciu się spółdzielni przy jej czynnościach z jej celami, wynika dostatecznie jasno z uzasadnienia projektu rządowego. Czynności te identyfikuje ustawa z zawieraniem umów, wchodzących w zakres statutowej działalności (nazwanem w art. 7 p. 2 ustawy zawieraniem interesów), gdyż w art. 36 ust. 5 odwołuje się do art. 124. Czynności te są w statucie oznaczone jako przedmiot przedsiębiorstwa, lecz, jak o tem była mowa, spółdzielnia, aby spełniać swój cel, może przedsiębrać różne czynności. Przedsiębranie więc czynności, w statucie nie wyliczonych (np. prowadzenie przedsiębiorstwa cegielni przez spółdzielnię mieszkaniową, która według statutu buduje domy przez zawieranie umów z przedsiębiorcą), nie oznacza, że czynności te zmierzają do celów innych, niż cele w statucie wymienione. Prowadzi to do wniosku, że zakaz z art. 124 ustawy nie przeszkadza spółdzielni przedsiębrać czynności, wychodzących poza opisany w statucie przedmiot przedsiębiorstwa, byleby one były zgodne z celami spółdzielni.

4) Ustawa polska nie ogranicza potrzeb, które mogą być zaspokojone drogą utworzenia spółdzielni, a gdy potrzeby ludzkie są nieograniczone, przeto i cele spółdzielni, a co zatem idzie, typy spółdzielni, wyodrębnione według tych celów, w statucie oznaczonych, mogą być bardzo liczne. Celem np. spółdzielni spożywców będzie dostarczanie członkom środków żywności, spółdzielni wytwórców — wytwarzanie i sprzedaż wytworów, spółdzielni kredytowej — dostarczanie kredytu, spółdzielni budowlanej (mieszkaniowej) — dostarczanie mieszkań, surowcowej — dostarczanie surowców, magazynowej — sprzedaż komisowa wyrobów członków, maszynowej — wynajmowanie członkom maszyn, parcelacyjnej — zakup i podział ziemi, pracy — dostarczanie pracy. Rodzaj czynności, które spółdzielnia w swojej działalności przedsiębierze, zależy właśnie od tego celu. Czynnością bezpośrednią, zmierzającą do osiągnięcia celu w spółdzielni spożywców, będzie sprzedaż środków żywności. Aby jednak móc sprzedać, musi spółdzielnia te środki sama wytworzyć, albo też kupić. Nie może zaś ich kupić od członków, ponieważ oni właśnie dlatego spółdzielnię założyli, że środków tych nie posiadają. Rosenkranz (OPA 84/32) dzieli umowy, które spółdzielnia musi zawierać, aby cel osiągnąć, na: I) umowy, których skutkiem bezpośrednim jest osiągnięcie przez członka tych korzyści, dla których członek do spółdzielni przystąpił, i II) umowy, bez których nie byłoby możliwe dojście do skutków umów, stanowiących grupę I.

Jest postulatem teorji spółdzielczości, aby czynności prawne spółdzielni, zmierzające do urzeczywistnienia jej celów, były zawierane z członkami. Oczywiście, postulat ten obowiązuje o tyle, o ile da się pogodzić z logiką. W omawianym wypadku nie może być postulatem teorji, aby spółdzielnia kupowała u członków towary, których oni nie posiadają. Jeśli tedy ustawa mówi w art. 36 ust. 1 o tych czynnościach (umowach, wchodzących w zakres statutowej działalności), to może mieć na myśli te wła-

śnie czynności prawne spółdzielni, zawierane w związku z prowadzeniem przez nią przedsiębiorstwa, które ze względu na cel spółdzielni (zaspokajanie potrzeb członków) z członkami powinny być zawierane. Zresztą znajduje się na to i bezpośrednia wskazówka w ustawie, która w art. 36 ust. 2 mówi o udzielaniu pożyczek.

Ustawa odstąpiła od postulatu teorji, aby wymienione czynności tylko z członkami były zawierane, gdyż, jak głoszą motywy rządowego projektu, „jakkolwiek jednym z wytycznych celów ruchu spółdzielczego jest wykluczenie przez spółdzielnię obrotów z niečłonkami i ograniczenie się do zawierania umów wyłącznie z członkami, to jednak w obecnej chwili ten cel jest jeszcze niemożliwy do osiągnięcia. Jedynie zakaz udzielania przez spółdzielnie kredytowe pożyczek niečłonkom zyskał sobie pełne prawo obywatelstwa". Zgodnie z tem, spółdzielnie, udzielające według statutu pożyczek, mogą udzielać ich tylko członkom, przyczem ustawa przewiduje możność udzielania ich także niečłonkom, ale tylko za zabezpieczeniem rzeczowem i tylko wtedy, gdy postanowienie o udzielaniu pożyczek niečłonkom zamieszczone jest w statucie (art. 36 ust. 3 ustawy). Przy innych spółdzielniach ma się rzecz odwrotnie: mogą one zawierać umowy z niečłonkami, chyba że statut ograniczy tę możność do członków (art. 36 ust. 1 ustawy), które to ograniczenie powinno być wciągnięte do rejestru spółdzielni (art. 7 p. 2 ustawy). Czynności, zawarte wbrew tym postanowieniom ustawy, nie są nieważne, ale ulegają karze, przewidzianej w art. 123.

Na tle ustawy o spółdzielniach można więc wyodrębnić następujące rodzaje czynności prawnych, których zawieranie da się pomyśleć w związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa spółdzielni:

a) czynności, nie zmierzające do osiągnięcia opisanego w statucie celu, których zawieranie ulega karze w myśl art. 124 ustawy, a które w dalszym ciągu niniejszych uwag określane będą jako działalność niedozwolona;

b) czynności, zmierzające do opisanego w statucie celu, bez względu na to, czy przy oznaczeniu przedmiotu przedsiębiorstwa zostały szczegółowo wymienione lub nie, a które określane będą jako działalność statutowa; czynności zaś, składające się na działalność statutową, podzielić się dadzą na:

aa) czynności, które ze względu na określony statutem cel spółdzielni w myśl zasad teorji, a w spółdzielniach, udzielających pożyczek (w braku odmiennego postanowienia w statucie) także według ustawy, tylko z członkami powinny być zawierane, a które określane będą jako działalność podstawowa,

bb) czynności, które bezpośrednio lub pośrednio zmierzają do umożliwienia zawarcia umów, składających się na działalność podstawową, a które określane będą jako działalność pomocnicza.

W wypadku ograniczenia ustawą (co do pożyczek) lub statutem (co do innych czynności) działalności podstawowej do członków, działalność tego rodzaju, podejmowana z niečłonkami, stanowi przestępstwo w myśl art. 123 ustawy poz. 495/34 Dz. Ust. Może się jednak zdarzyć, że spółdzielnia tego rodzaju, mająca za cel dostarczanie członkom pewnych towarów, towarów tych członkom nie zdoła sprzedać np. z powodu braku między członkami chętnych do kupowania i że jedyną możliwością uniknięcia straty będzie sprzedaż towaru niečłonkom. Trudnoby było przyjąć, że przypadek ten podpada pod przepis art. 123 ustawy.

5) Osobnego omówienia wymaga spółdzielnia kredytowa, za którą w myśl art. 6 prawa bankowego poz. 321/28 Dz. Ust. uważa się takie zrzeszenie gospodarcze, oparte na ustawie z 29 października 1920, które trudni się czynnościami bankowemi jako głównym przedmiotem przedsiębiorstwa. Według art. 26 cyt. prawa w statucie spółdzielni kredytowej winny być szczegółowo wymienione te czynności, do których

spółdzielnia kredytowa jest uprawniona. Stanowi to wyłom we wspomnianej wyżej zasadzie, że spółdzielnia może przedsiębrać czynności, wychodzące poza opisany w statucie przedmiot przedsiębiorstwa, — wyłom zresztą nieistotny z uwagi na specjalny charakter czynności bankowych. W dalszej swej części, a mianowicie, że czynności te mają zmierzać do urzeczywistnienia celu spółdzielni, zasada (ze zmianą, o której niżej) pozostaje w mocy. Czy zaś statut spółdzielni oznaczać będzie czynności bankowe jako główny przedmiot przedsiębiorstwa i czy obok tych czynności przewidywać będzie jeszcze inne czynności, oraz czy spółdzielnia zmierza do urzeczywistnienia omawianego celu przez przeważne wykonywanie czynności oznaczonych w statucie jako główne, czy też przez przeważne wykonywanie czynności innych, to ze stanowiska ustawy o spółdzielniach, a o ile chodzi o czynności bankowe wymienione w art. 91 prawa bankowego, także ze stanowiska prawa bankowego, jest obojętne. Dopiero o ile chodzi o czynności bankowe inne, niż wymienione w art. 91 prawa bankowego, do których wykonywania potrzebna jest koncesja (art. 92 pr. bank.), to kwestja ta może stać się aktualną — ale jedynie w zakresie prawa bankowego, a to z uwagi na możliwość odmówienia koncesji.

Art. 91 prawa bankowego wylicza niektóre czynności bankowe, które z istoty swej nie mogą być związane z działalnością członków spółdzielni, ani też zmierzać do zaspokojenia ich potrzeb w opisanem wyżej rozumieniu. Należy tu np. przyjmowanie subskrypcyj na pożyczki państwowe i komunalne (p. 7), zastępstwo czynności na rzecz Banku Polskiego i banków państwowych (p. 8). Przy czynnościach, nie wymienionych w art. 91 ustawy, takich czynności, które z istoty swej nie mogą być związane z działalnością członków spółdzielni, może być znacznie więcej. Stanowi to zmianę ustawy o spółdzielniach.

Jak już o tem była mowa, według art. 36 ustawy spółdzielnia, udzielająca według statutu pożyczek, może ich udzielać w zasadzie tylko członkom, niečłonkom zaś jedynie pod pewnemi warunkami i tylko, gdy statut tę możność przewiduje. Co do innych czynności, nie odnoszących się do udzielania pożyczek, zasada jest odwrotna. Gdyby więc nie było przepisów prawa bankowego, to czynności wymienione w p. 4 art. 91 prawa bankowego, t. j. wydawanie przekazów, czeków i akredytyw oraz dokonywanie wypłat i wpłat, jako też czynności, wymienione w p. 6 tegoż artykułu, t. j. odbiór wpłat na rachunek osób trzecich, inkaso weksli i dokumentów, spółdzielnia mogłaby wykonywać zarówno dla członków, jak i dla niečłonków, gdyby statut nie zawierał w tym względzie zakazu. Odnośne przepisy prawa bankowego stanowią dalszy wyłom w przepisach ustawy o spółdzielniach.

O ile chodzi o inne czynności, wymienione w art. 91 prawa bankowego, to niema powodu uznawać, że nastąpiła zmiana ustawy o spółdzielniach, zatem należy odróżnić, czy chodzi o czynności, do których się stosuje przepis art. 36 ust. 1, czy o czynności, do których się stosuje przepis ust. 3 tegoż artykułu.

—

Kwestja skoordynowania omówionych przepisów z przepisami ustaw podatkowych wymaga obszerniejszego omówienia, co nastąpi w związku z wyrokiem NTA z 3 kwietnia 1936 l. rej. 7258/34 z dziedziny podatku dochodowego.

Franciszek Szafran

1598.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Spółdzielnie — stosunek działalności wśród członków do działalności wśród niečzłonków, sposób dowodzenia; przelewanie przypadających na niečzłonków nadpłat i zwrotów do funduszów, nie podlegających podziałowi. [1])

1. Spółdzielnia, rozszerzająca działalność na niečzłonków, nie traci prawa do ulgi z art. 95 ust. 1 p. 1 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.) wskutek nieprowadzenia w swych księgach osobnych kont dla niečzłonków; wystarczy, jeśli stosunek działalności wśród członków i niečzłonków da się ustalić na podstawie jakichkolwiek dowodów.

2. Nie jest pozbawiona ulgi z art. 95 ust. 1 p. 1 cyt. ustawy spółdzielnia, która nie przelała przypadających na niečzłonków nadpłat i zwrotów do funduszów nie podlegających podziałowi między członków, z tego powodu, że bilans zamknięto deficytem.

Wyrok NTA z 7 marca 1934 l. rej. 9982/32 w sprawie Spółdzielni mleczarskiej „Molkereigenossenschaft" z ogr. odp. w Wielkiej Kloni przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

... Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wypowiada słuszny pogląd, że dla przyznania ulgi z art. 95 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym konieczne jest ustalenie stosunku procentowego osiągniętych obrotów z członkami i niečzłonkami. Identyfikuje ona jednak „obroty" z działalnością wśród członków i niečzłonków i dochodzi do wniosku (takiego samego, jak w zaskarżonem orzeczeniu), że skarżąca obowiązana była prowadzić osobne konta dla obrotów z niečzłonkami. Ponieważ, jak to wynika z protokółu badania ksiąg handlowych z 16 marca 1932, przedmiotem przedsiębiorstwa jest przeróbka dostarczonego mleka na masło, przeto stosunek tej działalności między członkami i niečzłonkami decyduje o przyznaniu żądanej przez skarżącą ulgi. Według poglądu władzy pozwanej skarżąca obowiązana jest zatem prowadzić w tych księgach osobne konta dla niečzłonków w zakresie tej działalności. Takiego jednak postanowienia nie zawiera żaden przepis ustawowy, w szczególności zaś art. 95 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym.

Dla zastosowania ulgi, określonej powyższym przepisem ustawy,

[1]) Patrz glosę OPA 1597/36.

wystarczy, jeżeli stosunek działalności wśród członków i niečzłonków da się ustalić na podstawie jakichkolwiek dowodów, przedstawionych przez płatnika. Skoro zaś protokół badania ksiąg handlowych stwierdza, że księgi prowadzone są zgodnie z wymogami buchalterji i kodeksu handlowego, to nie może ulegać wątpliwości, że w księgach uwidoczniono wszelkie dostawy mleka, a więc od członków i niečzłonków. Na tej podstawie przeto mogła być ustalona ilość dostarczonego mleka przez jednych i drugich, a co zatem idzie, obliczony stosunek dostaw. Władza pozwana mogła wprawdzie zażądać sporządzenia przez skarżącą odpowiedniego zestawienia, lecz była obowiązana wyznaczyć w tym celu termin, po upływie którego mogła dopiero uznać stosunek za niewykazany. Ten obowiązek ciążył na władzy pozwanej tem więcej, że w odwołaniu skarżąca określiła stosunek dostaw mleka przez członków i niečzłonków i powoływała się w tym względzie na prowadzoną przez siebie księgę obliczeniową mleka. Skoro władza pozwana tego nie uczyniła, Trybunał uznał, że ze szkodą dla skarżącej naruszone zostały formy postępowania (art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA).

Odmówienie ulgi z art. 95 p. 1 lit. b) ustawy może mieć miejsce (abstrahując od innych warunków) tylko wtedy, jeśli zwroty i nadpłaty, przypadające od niečzłonków, nie są przelewane do funduszów statutowo nie podzielnych między członków. Skarga przyznaje, że w przedmiotowym roku podatkowym nie miało to miejsca, powołuje się jednak na protokół badania ksiąg, w którym stwierdzono, że Spółdzielnia zamknęła rok gospodarczy z poważnym deficytem, oraz zarzuca, że władza pozwana nie wzięła tej okoliczności pod rozwagę. Zarzut ten uznał Trybunał za słuszny. Skoro bowiem ustawa uzależnia przyznanie ulgi od przelewania zwrotów i nadpłat od niečzłonków do funduszów statutowo niepodzielnych, to warunek ten w myśl ogólnych zasad prawa obowiązuje wówczas, jeżeli jest możliwy do spełnienia. Możliwość zaś zwrotów i nadpłat od niečzłonków istnieje tylko wówczas, gdy spółdzielnia wykazała zyski, co — jak akta ujawniają — nie zachodzi, skoro bilans zamknięto deficytem.

W tym stanie rzeczy wymieniony warunek ustawy przelewania zwrotów i nadpłat jest nierealny, a więc uzależnianie przyznania ulgi podatkowej w konkretnym przypadku od wypełnienia tego warunku Trybunał uznał za wadliwe ze szkodą dla skarżącej (art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA).

Z zasad powyższych należało uchylić zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

1599.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Spółdzielnie — przelewanie przypadających na niečzłonków nadpłat i zwrotów do funduszów, nie podlegających podziałowi.

1. Warunkiem ulgi, przewidzianej w art. 95 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.), jest, aby członkowie spółdzielni z nadpłat i zwrotów, przypadających na niečzłonków, nie mieli innych korzyści, jak możność pokrycia niedoborów lat przyszłych (art. 56 ust. 2 ustawy o spółdzielniach), nietylko w swoim charakterze jako członkowie spółdzielni, ale także jako właściciele czy uczestnicy innych przedsiębiorstw, związanych ze spółdzielnią.

2. Zawarta przez spółdzielnię umowa, która członkom dalej idące korzyści zapewnia, pozbawia spółdzielnię ulgi podatkowej, przewidzianej w art. 95 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok NTA z 8 kwietnia 1935 l. rej. 4756—4787/34, 4871/34—4877/34 w sprawie firmy: Landwirtschaftliche Zentralgenossenschaft Spółdzielnia z ogr. odp. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...Pierwotne wymiary objęły ¼ część obrotów skarżącej spółdzielni w myśl art. 95 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym. Dodatkowe zaś wymiary objęły ponownie te same sumy tak, że na skutek dodatkowych wymiarów Spółdzielnia opodatkowana została według p. 2 art. 95 tejże ustawy. Według uzasadnienia zaskarżonych orzeczeń nową okolicznością, na której w myśl art. 84 ustawy oparto dodatkowy wymiar, była umowa o wspólności interesów, zawarta przez skarżącą spółdzielnię z firmą „Landwirtschaftliche Hauptgesellschaft“ Sp. z ogr. odp. w Poznaniu, która w dalszym ciągu niniejszego uzasadnienia będzie nazywana w skróceniu spółką.

Skarga zarzuca obrazę art. 84 i 95 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym.

Na pierwszy plan wysuwa się tedy ten zarzut skargi, według którego, gdyby nawet uznać, że zachodzą warunki zastosowania art. 84 cyt. ustawy, to i tak dodatkowy wymiar nie mógłby mieć miejsca, ponieważ treść umowy nie uzasadnia pozbawienia skarżącej ulgi z p. 1 lit. b) art. 95 ustawy.

---

[1]) Patrz glosę OPA 1597/36.

Otóż w aktach znajdują się odpisy dwóch umów, zawartych między skarżącą a spółką: pierwsza z 27 czerwca 1925 i druga, określona jako załącznik do protokółu walnego zgromadzenia Spółdzielni z 29 maja 1929. Pierwsza z nich głosi, że spółdzielnia obejmuje ten zakres działania (Geschäftszweige), który jej każdorazowo przydzieli rada nadzorcza w porozumieniu z radą nadzorczą spółki, że jednak rada nadzorcza spółki może żądać, aby ten zakres działania w każdym czasie był zpowrotem odstąpiony spółce (§ 1), że na członków rady nadzorczej spółdzielni należy wybierać członków rady nadzorczej spółki oraz że przy ustąpieniu członków rady nadzorczej spółki należy ich odwołać z rady nadzorczej spółdzielni (§ 2), że nowi członkowie spółdzielni muszą się wykazać członkostwem spółki (§ 4), że spółka udziela Spółdzielni kredytu w wysokości potrzebnej do prowadzenia przedsiębiorstwa (§ 5), że spółka oddaje do dyspozycji Spółdzielni potrzebne do prowadzenia przedsiębiorstwa lokale i śpichrze i odwrotnie (§ 6), że na członków zarządu Spółdzielni muszą być powołani zarządcy spółki (§ 7), że obydwie firmy przed zestawieniem bilansu łączą wyniki brutto; po pokryciu z nich kosztów handlowych, pensyj i odpisów Spółdzielnia otrzymuje jako czysty zysk kwotę, potrzebną do uzupełnienia rezerw i wypłaty dywidendy w myśl § 43 jej statutu, reszta zaś zysku brutto stanowi czysty zysk spółki (§ 8). Druga umowa stanowi, że spółka odstępuje wymienione w załączeniu do umowy (załącznika w aktach brak) budynki oraz urządzenia fabryczne Spółdzielni za wynagrodzeniem w wysokości 10% wartości bilansowej względnie ceny nabycia (§ 1), że spółka zrzeka się na rzecz Spółdzielni bieżącego handlu towarowego, prowadzonego dawniej przez nią (§ 2), że Spółdzielnia przyjmuje bezpośrednio wobec udziałowców spółki zobowiązanie do wypłacenia im, o ile dywidenda w spółce nie dochodzi do wysokości dywidendy uzyskanej w Spółdzielni, dodatkowej kwoty do wysokości, odpowiadającej dywidendzie Spółdzielni (§ 3), że jednak spółka jest uprawniona do ponownego przejęcia handlu towarowego oraz odstąpionych budynków i urządzeń w terminie kwartalnym z końcem roku obrachunkowego, że jednak wówczas ustaje obowiązek uzupełniania dywidendy (§ 4), że Spółdzielnia obowiązuje się do przyjęcia w grono członków każdego udziałowca spółki na jego żądanie (§ 7); inne postanowienia umowy z 29 maja 1929 (§§ 5 i 8) odpowiadają postanowieniom poprzedniej umowy (§§ 2 i 7). Ponadto umowa pierwsza zawiera postanowienie (§ 3), że Spółdzielnia obowiązuje się przeprowadzić załączone zmiany statutu (którego w aktach brak) oraz że obowiązuje się przeprowadzać zmiany statutu jedynie w porozumieniu ze spółką, druga zaś umowa przepisuje (§ 6), że Spółdzielnia obowiązuje się do przeprowadzania zmian statutu jedynie za zgodą spółki.

Skarga wspomina o umowie z 1922 r. i umowie z 1928 r., których

w aktach niema. Z treści zarzutów skargi jednak wynika, że ma ona na myśli umowę z r. 1929. Skarga twierdzi w szczególności, że przez odstąpienie przez spółkę nieruchomości i urządzeń oraz przez zobowiązanie Spółdzielni do opłacania za to 10% wartości bilansowej względnie ceny nabycia powstał kontrakt najmu w myśl § 535 kod. cyw. niem. Wobec tego powstał, zdaniem skargi, kontraktowy obowiązek wypłacania odnośnych sum. Jednakowoż zaskarżone orzeczenia nie zostały oparte na tej okoliczności, zatem jest ona dla kwestji legalności tych orzeczeń obojętna. Z treści zaskarżonych orzeczeń wynika mianowicie, że władza uznała niemożność zastosowania art. 95 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym z tego— między innemi — powodu, iż Spółdzielnia wypłaciła stosownie do umowy w roku gospodarczym 1929/30 udziałowcom spółki dywidendę w kwocie 100.000 zł. Tego twierdzenia faktycznego skarga nie zwalcza, lecz wyjaśnia, iż wypłata jest ekwiwalentem za przyjęty przez spółkę w umowie obowiązek zaprzestania działalności, wypowiadając przytem pogląd, że Spółdzielnia, jako kupiec, jest w prawie zawierać tego rodzaju umowy, oraz że umowa ta posiada prywatno-prawny charakter umowy, określonej w § 328 kod. cyw. niem. Prawo Spółdzielni do zawierania tego rodzaju umów nie jest przez władzę kwestjonowane, lecz prawo to nie zwalnia spółdzielni, ubiegającej się o ulgę z art. 95 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym od spełnienia warunku, od którego ustawodawca ulgę uzależnił, a mianowicie od przelania w całości przez spółdzielnię, co do której nie jest sporne, że rozszerzała działalność na nieczłonków, przypadających od nieczłonków zwrotów i nadpłat do funduszów, nie podlegających według statutu podziałowi między członków. Dla rozstrzygnięcia kwestji, czy warunek ten został spełniony, jest też obojętny prywatno-prawny charakter zawartej przez spółdzielnię umowy. O ile zaś chodzi o odpowiedź na pytanie, czy Spółdzielnia przez zawarcie i wykonanie omówionego postanowienia umowy nie spełniła warunku, od którego uzależniona jest ulga podatkowa, to zważyć należy, że ustawa z 29 października 1920 o spółdzielniach przepisuje, iż dywidenda od wpłaconych udziałów może być jedynie o 2% wyższa niż wynosiła w roku obrotowym najwyższa stopa dyskontowa w Banku Polskim (art. 57 ust. 2) oraz że podstawy podziału reszty zysków między członków winien określić statut (art. 57 ust. 3). Jeżeli spółdzielnia ubiega się o ulgę z p. 1 lit. b) art. 95 ustawy o podatku przemysłowym, to podział reszty zysków między członków nie może być nieograniczony, lecz mogą oni otrzymać tylko tę stosowną część reszty zysków (zwroty i nadpłaty), które przypadają od sum obrotu, poczynionego przez nich ze spółdzielnią (względnie jeżeli statut przewiduje jako podstawę podziału inne sumy, od tych sum), natomiast część reszty zysków (zwrotów i nadpłat), przypadających na obroty z nieczłonkami, winna być przelana do fundu-

szów statutowo niepodzielnych między członków. Członek spółdzielni korzystać może z funduszów statutowo niepodzielnych między członków tylko pośrednio w ten sposób, że z funduszu takiego pokryte będą ewentualnie niedobory lat przyszłych (art. 56 ust. 2 ustawy o spółdz.), zresztą nie może on z nich odnieść innej korzyści, ponieważ nawet na przypadek likwidacji spółdzielni fundusze te obrócone być mają na cele użyteczności publicznej (art. 81 ustawy o spółdz.). Z tego wynika, że warunkiem ulgi podatkowej (niezależnie od innych warunków) jest, aby członkowie spółdzielni nie mieli ze zwrotów i nadpłat, przypadających od nieczłonków, dalej idących korzyści, jak wyżej opisane. Przepis zaś art. 95 ustawy o podatku przemysłowym, jako mający za przedmiot ulgi, jest przepisem wyjątkowym w stosunku do ogólnych przepisów ustawy, nie ulega więc wykładni rozszerzającej. Wobec tego Trybunał dochodzi do wniosku, że opisane ulgi podatkowe uzależnia ustawa od tego, aby członkowie spółdzielni nie mieli większych, jak opisane, korzyści ze zwrotów i nadpłat, przypadających od nieczłonków, nie tylko w swoim charakterze jako członkowie spółdzielni, ale także jako właściciele czy uczestnicy innych przedsiębiorstw handlowych, związanych ze spółdzielnią. Wszelka więc umowa, zawarta przez spółdzielnię, którąby im tego rodzaju korzyści zapewniała, pozbawiałaby tem samem spółdzielnię ulg podatkowych. W wypadku więc jak niniejszy, gdy spółdzielnia, której członkowie są zarazem udziałowcami spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, związała się z tą spółką umową, na mocy której część zysku spółdzielni oddawana jest spółce, czy jej udziałowcom bez wzajemnego świadczenia, przyczem na tę oddawaną część zysku składają się choćby częściowo sumy, które jako przypadające od nieczłonków zwroty i nadpłaty powinny być w całości przelane do funduszów statutowo niepodzielnych między członków, spółdzielnia taka nie ma prawa do ulg z art. 95 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym. Spółdzielnia jako kupiec zawiera w normalnym biegu rzeczy umowy, według których wartość przyjętego zobowiązania odpowiada wartości przyjętego świadczenia. Stąd wniosek, że narówni z powyższym przypadkiem stać musi przypadek, kiedy spółdzielnia zawiera umowę, według której wartość zobowiązania spółdzielni nie stoi w zwyczajnym, pojęciom obrotu odpowiadającym stosunku do świadczenia przez nią otrzymywanego. Skarga twierdzi, że świadczenie Spółdzielni (wypłacenie dywidendy) odpowiada świadczeniu spółki (zrzeczenie się bieżącego handlu). Niczem jednak tego twierdzenia nie popiera, a w aktach brak danych do ustalenia tego stosunku.

Jak już zaznaczono, zarzuty skargi pokrywają się jedynie z treścią umowy z 29 maja 1929, zatem dadzą się one odnieść jedynie do czasu, od którego ta umowa obowiązywała. Oprócz tej umowy wchodzi jednak w grę

jeszcze umowa z 27 czerwca 1925, według której (§ 8) z przychodów brutto obu firm pokrywa się koszty handlowe, pensje i odpisy, poczem Spółdzielnia otrzymywała tytułem czystego zysku kwotę, potrzebną do uzupełnienia rezerw i wypłaty dywidendy, a reszta przychodów brutto stanowiła czysty zysk spółki. Przytoczone postanowienia umowy z 27 czerwca 1925 świadczą, że Spółdzielnia przy obowiązywaniu tej umowy nigdyby nie mogła spełnić warunku, określonego w art. 95 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym odnośnie do przelania nadpłat i zwrotów, ponieważ nadpłaty i zwroty przekazywane byłyby spółce na mocy umowy. Przekazanie zaś tych sum nie byłoby w tym przypadku nawet usprawiedliwione świadczeniem wzajemnem spółki, ponieważ w myśl umowy (§ 6) obie firmy postawiły sobie wzajemnie do dyspozycji potrzebne lokale i śpichrze. . . .

1600.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Spółdzielnie — pojęcie nadpłat i zwrotów. [1])

Pojęciem „nadpłat i zwrotów“ w myśl ustawy o podatku przemysłowym są objęte nadwyżki bilansowe w rozumieniu art. 56 ustawy o spółdzielniach, t. j. zysk roczny według zamknięcia rachunkowego, zatwierdzonego przez walne zgromadzenie.

Wyrok NTA z 9 maja 1935 l. rej. 5656/31, 5657/31 i 10.249/31 w sprawie firmy: Dom Handlowo-Przemysłowy „Dostawa“ Spółdzielnia z ogr. odp. we Lwowie przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

Spółdzielnia z ogr. odp. pod firmą: Dom handlowo-przemysłowy „Dostawa“ z siedzibą we Lwowie zaskarżyła do NTA oddzielnemi skargami 3 orzeczenia Izby Skarbowej I we Lwowie, a mianowicie z 5 maja 1931 i z 9 maja 1931, dotyczące wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za r. 1927 dla centrali we Lwowie oraz filij (sklepów) w Tarnopolu i w Przemyślu.

Izba Skarbowa powołanemi orzeczeniami nie uwzględniła odwołań, motywując decyzje tem, iż żądanie ulgi ¼ części osiągniętego obrotu

[1]) Patrz glosę OPA 1597/36.

nie może być uwzględnione dla braku warunków, przewidzianych w p. 1 lit. b) art. 95 ustawy o podatku przemysłowym, gdyż Spółdzielnia nie przelała przypadających od niečzłonków nadpłat i zwrotów w całości do funduszów, nie podlegających według statutu podziałowi między członków. A w szczególności zysk bilansowy za r. 1927 wynosił 5.953,03 zł, z tego 78,5% czyli kwotę 4.671 zł 13 gr uzyskano od obrotu z nieczłonkami, zaś do funduszu niepodzielnego przelano tylko 3.659,02 zł.

W skargach na powyższe orzeczenia zarzuca skarżąca spółdzielnia błędną wykładnię przepisów art. 95 ust. 1 p. 1 ustawy, ponieważ w powołanym punkcie niema przepisu, że stosowanie ulgi zależy od przelewania całej nadwyżki bilansowej, uzyskanej z obrotu z nieczłonkami, do funduszów, nie podlegających podziałowi między członków. Zdaniem skarżącej, z przepisu tego wynika przeciwnie, iż warunek ustawowy jest spełniony, jeżeli tylko przelana zostaje suma przypadająca na zwroty i nadpłaty dla nieczłonków z tej części nadwyżki bilansowej, którą walne zgromadzenie przeznaczyło na zwroty-nadpłaty. Ponieważ skarżąca z nadwyżki bilansowej, wynoszącej w r. 1927 kwotę 5.953,03 zł, na zwroty towarowe przeznaczyła kwotę 2.385,35 zł, przeto w stosunku do obrotów z dokonanych tranzakcyj udział w wysokości 21,5% czyli kwota 512,35 zł przypadła na członków, a na nieczłonków udział w wysokości 78,5% czyli kwota 1.873 zł, która to kwota właśnie została przelana do funduszu, nie podlegającego podziałowi między członków.

Władza pozwana obstaje przy zapatrywaniu, wyrażonem w zaskarżonych orzeczeniach.

Spór między władzą i skarżącą ogranicza się zatem do wykładni końcowej części przepisu art. 95 ust. 1 p. 1 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., w której jest mowa o przelewaniu przypadających od nieczłonków nadpłat i zwrotów w całości do funduszów, nie podlegających według statutu podziałowi między członków, natomiast nie kwestjonowała władza zastosowalności powołanego przepisu z powodu stosunku obrotu, przypadającego na tranzakcje dokonane z nieczłonkami, do obrotu, przypadającego na tranzakcje dokonane z członkami. Również niema sporu co do kwalifikacji funduszów, do których przelane zostały „nadpłaty i zwroty“, przypadające na nieczłonków.

Wobec tego NTA ograniczył się do analizy powołanego przepisu w spornej płaszczyźnie.

Władza przyjęła za punkt wyjścia swoich obliczeń zysk brutto, t. j. nadwyżkę bilansową, pozostałą po potrąceniu kosztów handlowych. Z uwagi na to, że skarżąca spółdzielnia z tego zysku, wynoszącego 5.953,03 zł, przelała do różnych funduszów, w myśl statutu nie podlegających podziałowi między członków, jedynie 3.659,02 zł, a mianowicie 595,30 zł do fun-

duszu rezerwowego na straty na towarach, 595,30 zł do funduszu rezerwowego na straty na dłużnikach, i do ogólnego funduszu rezerwowego 1.873,12 zł wyrażających 1% od obrotów z nieczłonkami w sumie 187.311,95 zł, zaś resztę w sumie 2.294,01 zł przeznaczyła bądź to na dywidendę od udziałów członków (490,34 zł), bądź to na zwroty nadpłatowe dla członków (1% od obrotów w sumie 51.235,39 zł, t. j. 512,35 zł), bądź wreszcie na cele dobroczynne (1.291,32 zł), władza uznała, że nie spełniono warunku ustawowego przelewania nadpłat i zwrotów nieczłonkowskich w całości do właściwych funduszów.

Skarżąca domaga się nietylko stosowania wykładni ściśle gramatycznej, ale ponadto uzależnienia istnienia nadpłat i zwrotów w konkretnych wypadkach od woli spółdzielni. Jej zdaniem nadpłaty lub zwroty powstają wprawdzie z nadwyżki bilansowej, lecz istnieją tylko wówczas, gdy spółdzielnia (walne zgromadzenie) uchwaliła udostępnienie członkom uczestnictwa w nadwyżce bilansowej w postaci zwrotów lub nadpłat, czyli — jeżeli spółdzielnia postanowiła, czy to całą resztę nadwyżki bilansowej, pozostałą po zasileniu w ustawie przewidzianego funduszu zasobowego, czy też tylko część tej reszty przeznaczyć na „zwroty" dla członków, to wtedy dopiero staje się aktualne zagadnienie z art. 95 ust. 1 p. 1 ustawy o podatku przemysłowym, czy i jaką część tych zwrotów otrzymali członkowie, a jaka część poszła do funduszów „niepodzielnych".

NTA tego poglądu nie uznał za uzasadniony.

Cel przepisu art. 95 ust. 1 p. 1 ustawy jest jasny, a mianowicie ustawa zmierza drogą przyznania ulg podatkowych do podniesienia siły ekonomicznej spółdzielni, ale tylko takich, które odpowiadają szczególnym wymogom ustawy, a te znów wskazują, że ustawie chodziło o spółdzielnie, których ustrój odpowiada przepisom ustawy z 29 października 1920 o spółdzielniach poz. 733 Dz. Ust., czyli których istotnym celem działalności i istnienia spółdzielni jest „podniesienie zarobku lub gospodarstwa członków przez prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa". Z istoty spółdzielni bowiem jako zrzeszenia gospodarczego wynika ścisłe związanie działalności spółdzielni z działalnością gospodarczą jej członków, albowiem spółdzielnia ma inną strukturę i inne cele gospodarcze, aniżeli spółki handlowe. Z tego zatem względu prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa nie jest samym celem w sobie, lecz jest ono jedynie środkiem do celu, a kwestja rentowności przedsiębiorstwa i osiągania zysków w znaczeniu kupieckiem ustępuje na drugi plan przez podniesienie zarobku lub gospodarstwa członków, czyli rentowności i gospodarczej sprawności warsztatów indywidualnych.

Spółdzielnia zatem, nastawiona na działalność także wśród niečzłon-

ków, zasadniczo nie odpowiada swemu celowi. Ustawa podatkowa atoli nie chce takich spółdzielni z tego tylko powodu pozbawić ulg podatkowych, przewidzianych dla spółdzielni, które w całej pełni odpowiadają istocie spółdzielni, przyznaje im jednak równe ulgi pod warunkiem, że przypadające od nieczłonków nadpłaty i zwroty są przelewane w całości do odpowiednich funduszów zapasowych.

Z tych względów NTA także przy analizie znaczenia słów, użytych w ustawie o podatku przemysłowym, a w szczególności w art. 95 ust. 1 p. 1 doszedł do konkluzji prawnej, której dał wyraz w swoim wyroku z 14 grudnia 1932 l. rej. 6198/31 w sprawie Pomorskiego Stowarzyszenia Rolniczo-Handlowego w Toruniu (Zb. wyr. Nr. 621 S)[1]. Wprawdzie spór, tym wyrokiem załatwiony, dotyczył wykładni przepisu art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, lecz zważywszy, że obie ustawy, o podatku dochodowym i o podatku przemysłowym, używają tego samego zwrotu przy określeniu warunków, którym mają odpowiadać spółdzielnie, aby mogły korzystać z ulg podatkowych, polegających m. i. na zwężeniu podstawy wymiarowej, a mianowicie: jeżeli spółdzielnie te „...rozszerzają wprawdzie działalność swoją i na osoby, nie będące członkami, ale przelewają przypadające od nieczłonków nadpłaty i zwroty w całości do funduszów, nie podlegających według statutu podziałowi między członków", oraz że przepis art. 95 ust. 1 p. 1 ustawy o podatku przemysłowym jest w stosunku do przepisu art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym wcześniejszy, albowiem zawiera go już ustawa z 14 maja 1923 poz. 412 Dz. Ust., podczas gdy w dziedzinie podatku dochodowego spotyka się go w tem samem brzmieniu, co w dziedzinie podatku przemysłowego, dopiero w ustawie z 18 marca 1925 poz. 242 Dz. Ust., — NTA doszedł do wniosku, że pojęciem „nadpłat i zwrotów" w myśl ustawy są objęte nadwyżki bilansowe w rozumieniu art. 56 ustawy o spółdzielniach (poz. 733/20 Dz. Ust.), t. j. zysk roczny według zamknięcia rachunkowego, zatwierdzonego przez walne zgromadzenie, gdyż z uwagi na wyżej wyłuszczoną jasną tendencję ustawy faworyzowania jedynie takich spółdzielni, których działalność wyklucza przysparzanie członkom korzyści nie wynikających z kooperacji, lecz czerpanych ze zwykłych operacyj handlowych, istotne znaczenie ma okoliczność, by sposób zadysponowania przez walne zgromadzenie nadwyżką bilansową wykluczał wszelką możliwość indywidualnego uczestnictwa członków w korzyściach, pochodzących z obrotów z nieczłonkami, zarówno drogą bezpośrednią poprzez procenty od udziałów lub t. zw. zwroty i nadpłaty, jako też drogą pośrednią poprzez dotacje nazewnątrz na cele, w których zaspokojeniu są zainteresowani członkowie.

---

[1]) OPA 324/33.

Skoro zatem skarżąca nie przelała pełnej części nadwyżki, która przypada według ustalonego w postępowaniu administracyjnem stosunku procentowego na obroty z niecłonkami, do funduszów niepodzielnych, to nie dopełniła koniecznego warunku ustawowego, a zatem zaskarżone orzeczenia nie naruszają, wbrew zarzutowi skarg, przepisów art. 95 ust. 1 p. 1 ustawy.

Z tych powodów należało skargi oddalić jako nieuzasadnione.

1601.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Maszyny do suszenia włosów (elektryczne) jako silniki mechaniczne w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym.

1. Maszyna do suszenia włosów, poruszana napędem elektrycznym, podpada pod pojęcie silnika mechanicznego w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym.

2. Ustawa o podatku przemysłowym nie wyklucza stosowania silników mechanicznych poza fabrykacją w ścisłem słowa tego znaczeniu, t. j. poza produkcją czy wytwarzaniem.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 28 stycznia 1936 3 K. 1820/35.

...Zarzuty kasacji dotyczą kwestji wyłącznie natury prawnej, a mianowicie wykładni, czy używane przez oskarżonego w jego zakładzie fryzjerskim 8 maszyn do suszenia włosów, poruszanych napędem elektrycznym, odpowiadają pojęciu silników mechanicznych w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym.

O rozmiarze przedsiębiorstw przemysłowych, wymienionych w rozdz. XIX cz. II lit. C taryfy, a tem samem i o wysokości kategorji świadectwa przemysłowego dla danego przedsiębiorstwa, rozstrzyga, jak to z ustawy wynika, wielkość użytej w danem przedsiębiorstwie przemysłowem siły pracy fizycznej lub mechanicznej, wyrażającej się w ręcznej fizycznej pracy zatrudnionych robotników lub w użyciu przytem także i silników mechanicznych.

Oskarżony w swym zakładzie fryzjerskim, wykonując czynności zarobkowe, polegające na strzyżeniu, goleniu i fryzowaniu, posługiwał się dla osiągnięcia tych zadań prócz pracy fizycznej rąk ludzkich, nadto je-

szcze energją elektryczną, poruszającą specjalne maszynki do suszenia włosów, których używał w liczbie ośmiu, i w ten sposób maszynki te, pędzone elektrycznością, brały bezpośredni udział w pracy zarobkowej przedsiębiorstwa.

Zdaniem kasacji, pojęcia silnika mechanicznego nie można ograniczyć tylko do maszyn, uznanych za takie w technice, lecz przeciwnie za silniki w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym uważać należy także wszelkie poruszane napędem elektrycznym, za czem przemawia także dalej jeszcze idąca wykładnia tego pojęcia, zawarta w wyroku NTA z 19 września 1927[1]), gdzie wyjaśniono, że pod pojęcie silników mechanicznych podpada maszyna do szycia.

W tym względzie należy zważyć, że ustawa, posługując się pojęciem silnika mechanicznego, nie stawia żadnych zastrzeżeń co do rodzaju popędu, wymagając jedynie siły mechanicznej w przeciwstawieniu do siły fizycznej rąk ludzkich, i z tego powodu nie może się ostać wykładnia, któraby z zakresu ustawowego pojęcia silnika mechanicznego wyłączała maszyny poruszane napędem elektrycznym.

Maszyna — większych czy mniejszych rozmiarów, poruszana napędem elektrycznym, — wraz z energją elektryczną stanowią same w sobie zespół mechaniczny, który, o ile posługiwało się nim przedsiębiorstwo oskarżonego w celu świadczenia zamówionych usług, podpada pod pojęcie silnika mechanicznego.

Odmienny pogląd Sądu nie znajduje oparcia w ustawie, podobnie jak nie byłoby podstawy do uznania, iż stosowanie silników mechanicznych ustawa ograniczyła tylko do fabrykacji w ścisłem słowa tego znaczeniu, t. j. do produkcji czy wytwarzania.

Co do tego SN wyjaśnił już w orzeczeniu z 3 grudnia 1932 Zb. orz. 40/33[2]), że ustawa przez fabrykację rozumie zarobkowanie.

W tym stanie rzeczy, skoro oskarżony w swem przedsiębiorstwie fryzjerskiem posługiwał się maszynami do suszenia włosów, to te maszyny pędzone elektrycznością, współdziałając w pracy zarobkowej przedsiębiorstwa i zwiększając szybkość świadczonych przez oskarżonego usług, oraz przyczyniając się do większej ich wydajności, stanowiły niejako siły pomocnicze zakładu, zastępujące ręczną pracę ludzką, a w każdym razie potęgujące pracę fizyczną, i jako takie muszą być uznane za podpadające

---

[1]) Powołany wyrok NTA z 19 września 1927 l. rej. 1761/26 (w sprawie Pessy Feldman przeciw Komisji Odwoławczej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za I półr. 1925) zawiera zdanie: „Pod pojęcie fabrykacji rękodzielniczej w rozumieniu ustępu XIX podpada także zarobkowa praca krawiecko-szwalnicza, a pod pojęcie silników mechanicznych — maszyna do szycia".

[2]) OPA 186/33.

pod pojęcie silników mechanicznych w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym.

W konsekwencji tego zaskarżone orzeczenie, jako oparte na błędnej wykładni, należy uchylić i sprawę przekazać do ponownego jej rozpatrzenia.

Taryfa, załączona do ustawy o podatku przemysłowym, mówi o „stosowaniu silników mechanicznych".

Wyraz „silnik", nie używany do niedawna wogóle w mowie potocznej, powstał w słownictwie technicznem w dążności do spolszczenia terminów tego słownictwa, jako ekwiwalent powszechnie używanego słowa „motor". Jest więc silnikiem mechanicznym zarówno turbina wodna czy parowa, machina parowa, motor gazowy, benzynowy, ropny i t. p., jak i najmniejszy nawet motorek elektryczny, zdolny choćby tylko do poruszania np. zegara lub dziecinnej zabawki.

Czy jednak z tej rozległej skali silników wszystkie są zdolne do zmiany kwalifikacji podatkowej przedsiębiorstwa, w którem są używane? Czy używanie np. poruszanego motorkiem elektrycznym wentylatora do odświeżenia powietrza w lokalu przedsiębiorstwa lub nawet tylko do niedopuszczenia do zamarzania szyb wystawowych, elektrycznego odkurzacza, zegara, młynka do mielenia kawy lub wogóle jednego z tych, coraz liczniejszych i różnorodniejszych narzędzi i przyrządów poruszanych motorkami elektrycznemi, znajdujących coraz częstsze i powszechniejsze zastosowanie nietylko w przemyśle, ale i w gospodarstwach domowych, w lecznictwie, w komunikacji i t. p. — może być podstawą kwalifikowania przedsiębiorstwa przemysłowego do wyższej kategorji? Na to pytanie należy szukać odpowiedzi nie w interpretacji słowa „silnik", które nie znosi innej interpretacji, jak tylko ściśle techniczną, ale w interpretacji taryfy, załączonej do ustawy o podatku przemysłowym. Tylko w ten bowiem sposób można stwierdzić, czy taryfa używa wyrażenia „silnik mechaniczny" w ogólnem, technicznem znaczeniu, czy też nadaje temu wyrażeniu jakieś specyficzne, jej tylko właściwe znaczenie.

Taryfa dzieli przedsiębiorstwa przemysłowe najpierw wedle ich gospodarczego przeznaczenia, wedle zakresu ich produkcji, a więc wedle kryterjów jakościowych i wylicza w 18 rozdziałach różne gałęzie produkcji, obejmując ostatnim, XIX, rozdziałem wszystkie gałęzie osobno niewymienione łącznie z rzemiosłem, dorożkarstwem i furmaństwem. W obrębie każdego z tych rozdziałów taryfa klasyfikuje do różnych kategoryj świadectw przemysłowych przedsiębiorstwa, jakościowo należące do danego rozdziału. Kryterjum, decydującem o zaliczeniu przedsiębiorstwa do poszczególnych kategoryj, jest w rozdziałach I, II, III, V, VI, VII, IX, X, XI, XII, XIII i l o ś ć produkcji. Wynika stąd, że istotnem kryterjum, wedle którego zbudowana jest taryfa o ile chodzi o rozdział przedsiębiorstw na kategorje, jest ilość produkcji, podczas gdy jej jakość ma znaczenie tylko gdy chodzi o zakwalifikowanie przedsiębiorstwa do jednej z grup, objętych poszczególnemi rozdziałami. Kryterjum ilościowe nie zawsze daje się ściśle i z wymaganą dla ustawodawstwa zwięzłością i prostotą zastosowania ustalonego ustawą klucza określić — dlatego taryfa ucieka się w tych wypadkach, gdy takie określenie natrafiało na trudności, do kryterjów pomocniczych, pośrednio decydujących o rozmiarach ilościowych produkcji. Jako wspólną cechę tych kryterjów należy uznać, że określają one w sposób możliwie dla każdego rodzaju produkcji najdokładniejszy, z d o l n o ś ć p r o d u k c y j n ą danych przedsiębiorstw. Występuje to całkowicie jasno w rozdziałach IV i VIII taryfy, w których o kategorji przedsiębiorstwa decyduje

ilość i wielkość typowych dla przedsiębiorstwa urządzeń produkcyjnych, a więc te dane, które decydują o zdolności produkcyjnej. W rozdziałach XIV, XV, XVII, XVIII i XIX kryterjum stanowi ilość zatrudnionych robotników. Ponieważ w przedsiębiorstwach tak samo technicznie urządzonych i produkujących te same wytwory w takich samych warunkach ilość produkcji musi być wprost proporcjonalna do ilości zatrudnionych przy niej robotników, jest jasne, że i w tym wypadku istotnem kryterjum jest ilość produkcji. Nie zawsze jednak techniczne warunki produkcji są takie same; w szczególności stanowi bardzo zasadniczą różnicę, wyrażającą się w znacznej różnicy ilościowej produkcji, zautomatyzowanie i zmechanizowanie produkcji przez użycie zamiast pracy ręcznej i narzędzi, poruszanych wyłącznie siłą mięśni ludzkich, maszyn poruszanych siłą mechaniczną. I dlatego taryfa różniczkuje dalej przedsiębiorstwa podpadające pod wymienione ostatnio rozdziały, i to przedsiębiorstwa mniejsze, wprowadzając prócz kryterjum ilości robotników jeszcze dalsze kryterjum: „fabrykacji ręcznej“ względnie „stosowania silników mechanicznych“. Oczywiście taryfa wychodzi z założenia, że przedsiębiorstwa, zatrudniające duże ilości robotników, zaklasyfikowane do I, II i III kategorji, nie mogą się obejść bez maszyn i silników i dlatego dopiero od kategorji IV wdół rozróżnia te przedsiębiorstwa, w których się używa — tak jak w większych — silników mechanicznych, od tych, w których używa się już tylko pracy ręcznej. Różnica w ocenie zdolności produkcyjnej względnie rozmiarów faktycznej produkcji tych dwu rodzajów przedsiębiorstw jest znaczna: granicą podziału między kategorją V a IV jest ilość robotników przy fabrykacji ręcznej dwukrotnie wyższa od ilości robotników przy stosowaniu silników mechanicznych; ustawodawca ocenił więc widocznie zdolność produkcyjną przedsiębiorstw używających silników jako dwukrotnie wyższą od przedsiębiorstw tego samego rodzaju produkcji, operujących wyłącznie pracą ręczną. Przy niższych kategorjach różnice te maleją, znikając zupełnie przy przedsiębiorstwach najmniejszych, w których używanie silników mechanicznych nie zmienia kwalifikacji podatkowej. Jest to zgodne z doświadczeniem technicznem i gospodarczem, które wskazuje na bardzo silnie spadającą ekonomiczność urządzeń mechanicznych w miarę zmniejszania się ich rozmiarów i zdolności produkcyjnej.

Wynika z tej struktury taryfy, że zgodna z intencjami ustawodawcy będzie tylko taka interpretacja pojęcia „silników mechanicznych“, która uwzględni należycie, t. j. w stopniu, w jakim sama taryfa ujawnia zamiar ustawodawcy, wpływ użycia silników na ilość produkcji, pominie natomiast zupełnie wpływ na jakość produkcji, która dla podziału przedsiębiorstw przemysłowych na kategorje nie ma znaczenia. Tem samem więc odpadną przedewszystkiem te silniki, które poruszają jedynie urządzenia, służące do poprawy warunków higjenicznych produkcji — a więc wentylatory, odkurzacze i t. p., dalej te, które poruszają urządzenia nie biorące udziału w samej produkcji, jak np. zegary, urządzenia rejestracyjne, windy i t. p. Odpaść jednak muszą i te silniki, które zastępują tylko pracę fizyczną robotnika, używającego przy pracy danego narzędzia czy instrumentu, nie zmniejszając przez to jednak ani ilości robotników, ani nie zwiększając ilości produkcji. I tu właśnie zaliczyćby należało tak silnik elektryczny, zmontowany w maszynie do szycia i poruszający ją, co zwalnia wprawdzie pracującego przy niej robotnika od dodatkowego wysiłku mięśni rąk lub nóg, potrzebnego do poruszania maszyny, nie zmienia jednak w niczem istoty jego pracy ani nie zwiększa w sposób istotny zdolności produkcyjnej — jak i motorek, wmontowany do maszynki do suszenia włosów, zwalniającej wprawdzie pracownika fryzjerskiego od wycierania włosów ręcznikiem, suszenia gorącem żelazkiem lub innym sposobem, jednak przez tego samego pracownika kierowanej i wymagającej tak samo fachowej pracy ręcznej, jak i dawniejsze, niedoskonałe sposoby. W tym wypadku nastąpiło tylko zastąpienie

niedoskonałych narzędzi narzędziem lepszem, ale też tylko narzędziem pracy ręcznej, a nie pracy zmechanizowanej, zwalniającej siły robotnicze lub zwiększającej wydatnie tempo produkcji, a więc jej ilość.

Rozwój elektrotechniki doprowadził do stworzenia całego szeregu nowych narzędzi pracy, konsumujących prócz fachowego wysiłku pracownika, także i energję elektryczną, czy to we formie przemiany jej w energję kinetyczną, czy to w energję cieplną, chemiczną lub w promieniowanie. Oczywiście tylko narzędzia, w których energja działa we formie energji kinetycznej, a więc zapomocą motorka elektrycznego, podpadałyby wedle zasad, wyrażonych w wyroku SN, pod pojęcie silników mechanicznych. Jest to jednak z dwu względów niesłuszne: raz dlatego, że silniki tego rodzaju, nie oddając przedsiębiorstwu wolnej energji mechanicznej, którą można zużyć na cele wytwórcze lub wogóle zarobkowe przedsiębiorstwa, nie mogą służyć do uruchomienia maszyn wpływających w sposób istotny na zdolność produkcyjną przedsiębiorstwa — powtóre dlatego, że niema żadnej racji wyłączania tego rodzaju narzędzi pracy z pośród całego szeregu innych narzędzi, konsumujących również energję elektryczną, mających również na celu udoskonalenie produkcji, ułatwienie pracy robotnikowi, stworzenie lepszych warunków pracy, a nie poruszanych silnikiem elektrycznym. Cukiernik np. używający do zamrażania lodów aparatu elektrycznego, pracującego systemem kondensacyjnym, a więc zapomocą motorka elektrycznego, musiałby na zasadzie tej interpretacji wykupić świadectwo wyższej kategorji od cukiernika, pracującego zresztą w tych samych warunkach, z tą samą ilością pracowników i produkującego w tych samych rozmiarach, używającego jednak aparatu elektrycznego do mrożenia, z wbudowanym grzejnikiem. Fryzjerzy używają różnych aparatów elektrycznych, nieraz nierównie droższych i bardziej skomplikowanych od maszynki do suszenia włosów (przyrządy do elektryzacji, masażu, naświetlania, trwałej ondulacji) i konsumujących znacznie większe ilości energji elektrycznej — brak silnika jednak w tych narzędziach nie pozwalałby oczywiście na zakwalifikowanie danych przedsiębiorstw do wyższej kategorji. Nie jest więc słusznem, by posiadanie aparatu, działającego także przy użyciu słabiutkiego motorka, jak maszynka do suszenia włosów (której co najmniej równie istotną częścią jest grzejnik elektryczny, wytwarzający ciepłe powietrze, jak wentylatorek, nadający ciepłemu powietrzu pęd), miało mieć takie znaczenie dla dziedziny podatkowej.

Wychodząc więc z interpretacji taryfy, musi się dojść do wniosku, że z pośród silników mechanicznych, używanych w przedsiębiorstwach przemysłowych, tylko te mogą być uznane za silniki stosowane w przemyśle w rozumieniu rozdziałów XIV, XV i XVII — XIX taryfy, które służą do poruszania urządzeń mechanicznych, wpływających w sposób istotny na powiększenie ilościowej zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa względnie na obniżenie jego zapotrzebowania pracy ręcznej w stosunku, jaki wynika z brzmienia poszczególnych pozycyj taryfy, natomiast nie mogą być uznane za silniki mechaniczne w rozumieniu taryfy ani motorki, wbudowane w narzędzia pracy ręcznej, nie wpływające w sposób istotny na jej ilościową wydajność, ani motorki, obsługujące takie urządzenia, które nie mają bezpośredniego związku z produkcją.

J. Pomianowski

1602.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Kwestje, wynikające ze sprzedaży spirytusu przez Dyrekcję Monopolu — właściwość do orzekania.

Kwestje, wynikające ze sprzedaży spirytusu przez Dyrekcję Państwowego Monopolu Spirytusowego, jako należące do dziedziny prawa prywatnego, nie podlegają orzecznictwu władz skarbowych, które są właściwe do orzekania jedynie w zakresie objętej ceną sprzedażną opłaty skarbowej (monopolowej). (Teza).

Wyrok NTA z 9 listopada 1935 l. rej. 2515/32 w sprawie Kasy Chorych w Łodzi, jako następczyni prawnej Kasy Chorych m. Łodzi, Powiatowej Kasy Chorych w Tomaszowie Mazowieckim i Powiatowej Kasy Chorych w Piotrkowie Trybunalskim przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie dopłat do ceny sprzedaży spirytusu.

... Przedmiotem sporu w niniejszej sprawie są dwie kwestje, a mianowicie: 1) czy — wobec brzmienia wydanych przez Izbę Skarbową uprawnień na pobór spirytusu po cenie 150 zł za hl, które wymieniały jako przeznaczenie spirytusu wyrób środków leczniczych i dezynfekcyjnych, bez żadnego bliższego określenia — będące w mowie Kasy Chorych mogły zakupić po cenie 150 zł za hl spirytus do wyrobu środków leczniczych nie syntetycznych, lecz galenowych, względnie czy należy się od nich dopłata do tej ceny już po jej zapłaceniu i po zakończeniu odnośnej tranzakcji kupna-sprzedaży; oraz 2) czy władza pozwana była uprawniona do wymierzenia dopłaty do ceny sprzedażnej. Strona skarżąca zarzuca bowiem, że nabycie przez nią spirytusu miało charakter prywatno-prawnej umowy kupna, nie dopuszczającej jednostronnych zmian, w szczególności w zakresie ceny, i że zaskarżone orzeczenia o dopłacie nie są oparte na żadnym przepisie ustawy.

Wobec powyższego przedmiotu sporu przedewszystkiem wymaga rozpatrzenia kwestja charakteru aktów nabycia spirytusu, jako przesądzająca o kompetencji zarówno władzy pozwanej, jak i Trybunału — o ile chodzi o skutki prawne wspomnianych aktów, a w szczególności o zapłatę ceny sprzedażnej (art. 6 p. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.). Przystępując do rozpoznania sprawy z tego punktu widzenia i w związku z tem rozważając kwestję uprawnień pozwanej władzy do wymiaru spornych dopłat, jako najdalej idący zarzut bezwzględnej nieważności zaskarżonych orzeczeń, NTA wziął pod uwagę, co następuje:

Słuszne jest twierdzenie odpowiedzi władzy pozwanej, że do tranzakcyj związanych ze spirytusem muszą być stosowane przedewszystkiem przepisy specjalne ustaw o monopolu spirytusowym. Przy rozważaniu jednak rozpatrywanej obecnie kwestji w świetle tych przepisów należy wyeliminować zagadnienia dotyczące aktów „uprawnień", wydanych stronie skarżącej przez Izbę Skarbową. Stanowią one bowiem — jako jedynie zezwolenia na pobór ewentualnie przeróbkę spirytusu (por. § 451 p. 2, względnie § 440 p. 3 rozporządzenia z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust.) — akty stwierdzające zdolność strony do legalnego (przyszłego) kupna względnie przeróbki spirytusu, t. j. akty odrębne od samej sprzedaży spirytusu, nie związane organicznie z tym aktem i nie mogące wskutek tego określać jego natury prawnej. (Zupełnie też słusznie podnosi sama pozwana władza, że podstawy prawnej dla ceny sprzedażnej spirytusu nie można doszukiwać się w tych „uprawnieniach"). W obecnie zaś rozważanej kwestji chodzi wyłącznie o charakter prawny tych aktów, na podstawie których Kasy Chorych spirytus nabyły i zapłaciły zań cenę sprzedażną, a które to akty rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 26 marca 1927 poz. 289 Dz. Ust. określa wyraźnie terminem prawnym „sprzedaży" (art. 19 p. 1, art. 21 p. 1 i i.).

Otóż sama już ta okoliczność, że aktami temi jedna strona zobowiązała się rzecz wydać, a druga za nią zapłacić, co ściśle odpowiada pojęciu sprzedaży według art. 1582 kod. cyw., wskazuje, że chodzi tu o akt prywatno-prawny z dziedziny wymienionego kodeksu. Zauważyć przytem należy, że skoro sprzedawcą spirytusu (którym według powołanych przepisów jest Dyrekcja Państwowego Monopolu Spirytusowego) było w myśl art. 2 wyżej powołanego rozporządzenia z 26 marca 1927 przedsiębiorstwo o charakterze osoby prawnej i samodzielnej odrębnej jednostki gospodarczej, działające na zasadach handlowych, i skoro i drugi kontrahent działał również na zasadach handlowych występując w charakterze jedynie osoby uprawnionej do kupna, to i z punktu widzenia podmiotowego zawarte pomiędzy temi stronami tranzakcje kupna-sprzedaży miały naturę prywatno-prawnego aktu. Rozstrzyganie zaś o warunkach takiego aktu, a w szczególności o cenie sprzedażnej zasadniczo nie należy do kompetencji władz administracyjnych, co zresztą, o ile chodzi o sprzedaże zawarte przez D. P. M. S. jest wyraźnie stwierdzone w § 58 rozporządzenia z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust., zarówno w brzmieniu pierwotnem, jak i w brzmieniu § 17 rozporządzenia z 12 listopada 1930 poz. 621 Dz. Ust. Sytuacja nie ulega też zmianie z tego powodu, że cena przedmiotu kupna (t. j. spirytusu) była w myśl art. 21 p. 1 lit. d) względnie p. 2 tegoż artykułu rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 26 marca 1927 poz. 289 Dz. Ust. ustalona w drodze ustawodawczej; o ile bowiem chodzi o zawar-

cie konkretnych tranzakcyj, to strony musiały tę cenę przyjąć jako warunek umowy, przez odnośny wyraz woli, tak że i w tej cenie sprzedażnej, zastosowanej do przepisu ustawy, element woli stron figuruje jako charakterystyczny element prywatno-prawnej umowy.

Wprawdzie z drugiej strony należy stwierdzić, że w myśl art. 20 p. 1 lit. b) i p. 2 tegoż artykułu rozporządzenia z 26 marca 1927 spirytus, zużyty w granicach Państwa, jest obłożony opłatami publiczno-prawnemi, które, o ile chodzi o czasokresy miarodajne w niniejszych sprawach, są określone w § 2 rozporządzenia Ministra Skarbu z 15 marca 1928 poz. 401 Dz. Ust., względnie w § 2 rozporządzenia tegoż Ministra z 30 kwietnia 1930 poz. 281 Dz. Ust. Opłaty te zaś, jak wynika z cen „sprzedażnych" spirytusu, ustalonych w § 3 p. a), b) i c) wyżej wymienionych rozporządzeń, są zawarte w cyfrach tych cen, a m. i. są one zawarte i w cenie sprzedażnej spirytusu, służącego do wyrobu środków leczniczych galenowych (§ 3 p. c), która to cena sprzedażna zawiera w ten sposób, poza ceną w ścisłem znaczeniu prywatno-prawnem, i odrębny od niej element opłaty publiczno-prawnej. W zakresie zatem tej, nie będącej właściwą ceną sprzedażną, opłaty władze skarbowe są niewątpliwie kompetentne do orzekania o jej wymiarze, a to w myśl § 66 ust. 1 i § 1 p. 4 lit. b) rozporządzenia Ministra Skarbu z 20 czerwca 1927 poz. 588 Dz. Ust.

Jednakże gdy zaskarżone orzeczenia wyszły z mylnego założenia prawnego, opierając sporny wymiar nie wyłącznie na opłacie skarbowej, należnej za sprzedany spirytus, ale na całokształcie jego ceny sprzedażnej, obejmującej i element prywatno-prawny, to orzeczenia te należało uznać, o ile dotyczą one tej części dopłaty, która wykracza poza opłatę skarbową — za niezgodne z ustawą, o ile zaś dotyczą zawartej w cenie sprzedażnej opłaty skarbowej, za dotknięte istotną wadliwością postępowania.

Odnośnie do kwestji, czy skarżąca jest obowiązana do dopłaty stosownie do postanowień o opłacie od spirytusu na środki lecznicze galenowe, skoro w „uprawnieniach", wydanych przez Izbę Skarbową, brak było dokładnego wymienienia rodzaju środków leczniczych, do których wyrobu spirytus ma być zużyty — to, ograniczając to zagadnienie do zakresu kompetencji NTA, t. j. do opłaty skarbowej, należało rozstrzygnąć je twierdząco. Jak mianowicie wynika z porównania cen sprzedażnych, zapłaconych przez nabywców w niniejszych sprawach, z § 1 rozporządzenia z 15 marca 1928 poz. 401 Dz. Ust. i z § 1 rozporządzenia z 30 kwietnia 1930 poz. 281 Dz. Ust., sporny spirytus był sprzedany po cenie, która wogóle opłaty skarbowej nie zawierała. Należność zaś z tytułu tej publiczno-prawnej opłaty należała się, skoro spirytus, co jest bezsporne, służył do wyrobu środków leczniczych galenowych i skoro nabywcy takiego spiry-

tusu, jak to wynika z zestawienia §§ 1, 2 i 3 lit. c) rozporządzeń z 15 marca 1928 poz. 401 Dz. Ust. i z 30 kwietnia 1930 poz. 281 Dz. Ust. winni są przy nabyciu taką opłatę uiścić (w cenie sprzedażnej). Ten zaś obowiązek jako ustawowy nie mógł być oczywiście uchylony przez akty administracyjne wydanych przez Izbę Skarbową „uprawnień“, które zresztą, jak wynika z powołania przez nie obowiązujących przepisów, wcale takiego uchylenia nie miały na widoku.

W tym stanie rzeczy NTA zaskarżone orzeczenia uchylił częściowo z powodu niezgodności z ustawą, częściowo zaś z powodu wadliwości postępowania....

I. Powyższy wyrok porusza podstawowe zagadnienie prawne z dziedziny prawa, dotyczącego monopolu spirytusowego i obrotu artykułami monopolowemi.

Wyrok słusznie scharakteryzował tranzakcję, dokonaną między skarżącą a Państwowym Monopolem Spirytusowym (P. M. S.), jako umowę kupna-sprzedaży, a więc jako akt prywatno-prawny. Zdawałoby się więc niewątpliwe, że o interpretacji takiego aktu i o jego skutkach decyduje wyłącznie prawo prywatne, a orzekają sądy powszechne. A jednak mimo to NTA, scharakteryzowawszy tranzakcję jako akt prywatno-prawny, uznaje kompetencję władzy skarbowej do orzekania w sporze o wykonanie umowy kupna-sprzedaży, o ile ono dotyczy dziedziny opłaty skarbowej (opłaty monopolowej), objętej ceną sprzedażną.

Czy stanowisko takie jest trafne? Aby na to pytanie odpowiedzieć, trzeba ustalić kilka podstawowych zasad prawa o monopolu spirytusowym.

P. M. S. jest przedsiębiorstwem wpisanem do rejestru handlowego, a nie władzą (art. 2 rozp. Prez. z 26 marca 1927 o monop. spir. poz. 289 Dz. Ust. i art. 4 rozp. Prez. z 11 lipca 1932 poz. 586 Dz. Ust.). Czynności P. M. S. dokonywają się przeto w formach prywatno-prawnych. W tym względzie nie powinno być wątpliwości, bo cytowane zasadnicze rozporządzenia o monopolu spirytusowym charakteryzują nawet te funkcje, które są przywilejem monopolu, jako „zakup i sprzedaż spirytusu“ oraz „wyrób i sprzedaż czystych wódek“, nie mówiąc już o pozostałych funkcjach P. M. S., jak tranzakcje (umowy) o oczyszczanie, odwadnianie i magazynowanie spirytusu (art. 12 względnie art. 13 cyt. rozp.), jak przewożenie spirytusu, zakup wszelkiego rodzaju materjałów pomocniczych, sprzedaż produktów ubocznych i t. d. Zasady te potwierdziło również orzecznictwo co do dwóch głównych funkcyj, które wywołały wątpliwości, mianowicie co do zakupu spirytusu surowego z gorzelni (wyrok NTA z 16 marca 1932 l. rej. 5163/28 i uchwała z 21 lutego 1929 l. rej. 386/26[1])) i co do sprzedaży spirytusu (wyrok powyżej ogłoszony).

Tego stanu prawnego nie zmieniają specyficzne warunki, jakie prawo o monopolu spirytusowym przewiduje dla obrotu spirytusem, który P. M. S. sprzedaje zależnie od jego przeznaczenia po różnych cenach i którego produkcja, składowanie, przerób, przewóz i zużycie są ustawą ściśle i bardzo szczegółowo unormowane. Normy te posiadają charakter prawa publicznego i wydane zostały w tym celu, by P. M. S. mógł skutecznie sprzedawać spirytus na pewne cele po cenach znacznie przewyższających koszty własne, zawierających prócz poważnego handlowego zysku monopolu opłatę monopolową na rzecz Skarbu Państwa (zwaną dawniej opłatą skarbową). Wy-

---

[1]) Patrz glosę OPA 159/33.

konanie tych norm należy do prawno-publicznych obowiązków osób, trudniących się obrotem spirytusem, a orzekanie na podstawie i w granicach tych norm oraz nadzór nad ich wykonaniem (nb. także przez przedsiębiorstwa P. M. S.) należy do władz skarbowych (urzędów akcyz i monopolów, izb skarbowych i Ministerstwa Skarbu), a nie do P. M. S., które jako przedsiębiorstwo nie posiada żadnego imperium. Zasadnicze rozporządzenia o monopolu spirytusowym przeprowadzają naogół z wyjątkiem kilku drobnych, zresztą m. żd. pozornych, odchyleń (rejestrowanie wódek gatunkowych i wydawanie zaświadczeń natury technicznej przez P. M. S.) jasną linję demarkacyjną między prywatno-prawnemi funkcjami P. M. S. i publiczno-prawnemi funkcjami władz skarbowych oraz między prywatno-prawnemi i publiczno-prawnemi zobowiązaniami osób, trudniących się obrotem spirytusu. Tylko w razie zdarzeń, do których ustawa przywiązuje powstanie prawno-publicznego zobowiązania, o powstaniu i rozmiarze takiego zobowiązania może orzekać władza skarbowa wedle bliższych postanowień ustawy, normujących dokładnie rodzaj i zakres zobowiązania. Nieistotna zaś jest ta okoliczność, że przeważna część prawno-publicznych świadczeń pieniężnych, przewidziana w ustawie o monopolu spirytusowym, jak np. świadczenia za nadmierne ubytki, stanowi należności P. M. S.

Na podstawie wyżej przytoczonych zasad należałoby rozstrzygnąć podstawowe zagadnienie, poruszone w wyroku. Uzasadnienie wyroku, jakoby władza skarbowa była kompetentna do orzekania „w zakresie objętej ceną sprzedażną opłaty skarbowej (monopolowej)", wydaje mi się nieścisłe i w swem ogólnikowem ujęciu nietrafne, a w wyniku, jak to poniżej wykażemy, niezadawalające. Opłata monopolowa, objęta ceną sprzedażną, jest częścią tej ceny i przypada Skarbowi Państwa — wedle konstrukcji ustawy — od P. M . S. jako opłata „monopolowa" za wykonywanie przywileju monopolowego, a nie od osoby, która nabywa spirytus na podstawie prywatno-prawnej umowy z P. M. S. i zobowiązana jest wobec P. M. S. do zapłaty ceny kupna jako jednolitego świadczenia prywatno-prawnego. W tym względzie podzielam zapatrywania Weinfelda, uzasadnione w glosach do wyroków OPA 159/33 i 1173/35. Przytoczone przez NTA przepisy § 66 ust. 1 i § 1 p. 4 lit. b) rozporządzenia Ministra Skarbu z 20 czerwca 1927 poz. 588 Dz. Ust. nie mogą uzasadnić kompetencji władz skarbowych, ponieważ przepisy te posiadają charakter ogólno-organizacyjny i uprawniają władze skarbowe do orzekania w sprawach monopolu spirytusowego tylko „w myśl obowiązujących ustaw i rozporządzeń", a żadna ustawa ani rozporządzenie nie daje władzy skarbowej prawa orzekania w sprawach prywatno-prawnych. Natomiast § 58 rozporządzenia Ministra Skarbu z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust., częściowo znowelizowany § 17 rozporządzenia Ministra Skarbu z 12 listopada 1930 poz. 621 Dz. Ust., potwierdza stanowisko, zajęte w niniejszej glosie, bo postanawia, że „o obowiązku zapłaty wszelkich należności, przypadających na rzecz D. P. M. S., *za wyjątkiem należności, powstałej z dokonanej przez D. P. M. S. sprzedaży*, orzeka U. S. A. M." (urząd skarbowy akcyz i monopolów).

II. Po oświetleniu powyższego podstawowego zagadnienia rozstrzygnięcie wypadku, przytoczonego w wyroku, nasuwa duże wątpliwości.

Jeśli władza skarbowa orzekła o obowiązku zapłacenia różnicy między ceną spirytusu do wyrobu leczniczych środków syntetycznych a ceną spirytusu do wyrobu środków galenowych, to orzekła o należności z prywatno-prawnej umowy kupna-sprzedaży. Przyjmuje to również NTA, lecz tylko w odniesieniu do tej różnicy, która nie stanowi opłaty monopolowej, a która wynosi 40 zł za hl. Konsekwencje stanowiska NTA są więc niezadawalające, bo pozostaje na uboczu dość znaczna część ceny, której

zapewne P. M. S. wedle niedopowiedzianej myśli NTA miałby prawo dochodzić na zwykłej drodze sądowej.

Ponieważ należności z umowy sprzedaży mogą być tylko prywatno-prawne, tem więcej, że opłatę monopolową od sprzedaży dłużne jest wobec Skarbu Państwa przedsiębiorstwo państwowe P. M. S. jako oddzielna osoba prawna, a nie kontrahent P. M. S., dla poszukiwania tych należności właściwa jest zwykła droga sądowa. Wedle treści zawartej z P. M. S. umowy skarżąca Kasa Chorych nabyła spirytus do wyrobu środków galenowych. Oczywistem jest, że wobec różności cen spirytusu zależnie od jego przeznaczenia, co do którego nabywca deklaruje się przy zamówieniu, przeznaczenie kupionego spirytusu jest jednym z podstawowych elementów umowy zawieranej z P. M. S. Jeśli nabywca zużył spirytus niezgodnie z określonem w umowie przeznaczeniem, naruszył tę umowę i zobowiązany jest do wynagrodzenia szkody P. M. S. Jest to wypadek t. zw. pozytywnego naruszenia umowy (positive Vertragsverletzung).

Pozatem jednak zauważyć należy, że zużycie spirytusu na cele pozaumowne, na które zużywany być może wedle ustawy o monopolu spirytusowym spirytus po cenie wyższej, było w czasie wypadku, rozstrzygniętego w wyroku NTA, przestępstwem karno-skarbowem (art. 83 ustawy karnej skarbowej z 2 sierpnia 1926 poz. 609 Dz. Ust.). Władza skarbowa mogła więc wydać specyficzne orzeczenie karne, ale nie zwykłe orzeczenie administracyjne.

III. W międzyczasie stan prawny uległ zmianie w stosunku do wyżej ad II przytoczonego wypadku. Obowiązujące obecnie rozporządzenie Prezydenta z 11 lipca 1932 o monopolu spirytusowym poz. 586 Dz. Ust. przewiduje w art. 49 p. 3, że „w przypadkach użycia spirytusu do celów... [„uzasadniających pobranie wyższej ceny"] pobiera się odpowiednią należność wyrównawczą według obowiązujących cen", a § 2 rozp. wykon. z 10 września 1932 poz. 746 Dz. Ust. postanawia, że „wszelkie orzeczenia wynikające ze stosowania postanowień rozp. P. R. wydaje urząd skarbowy" względnie władza skarbowa wyższej instancji. Gdyby więc przypadek, rozstrzygnięty w omawianym wyroku, zdarzył się po wejściu w życie cyt. art. 49 rozp. z 1932 r. (1 września 1932), władza skarbowa miałaby całkowitą podstawę prawną (jurysdykcję i kompetencję) do wydania nakazu zapłaty całej różnicy cen w drodze orzeczenia administracyjnego. Prócz tego mogłaby wydać orzeczenie karno-skarbowe, ponieważ dawne sankcje karno-skarbowe za pozaumowne zużycie spirytusu obowiązują nadal.

Jan Podkomorski

1603.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Mylne pouczenie o środkach prawnych[1]).

W wypadku wniesienia odwołania od ostatecznego w toku instancyj administracyjnych orzeczenia przez stronę, błędnie w tem orzeczeniu pouczoną, że służy jej odwołanie, władza wyższa, do której odwołanie wniesiono, winna spowodować sprostowanie błędnego pouczenia o środkach prawnych. (Teza).

---

[1]) Por. OPA 410/33 i 1384/36.

Wyrok NTA z 30 kwietnia 1936 l. rej. 3812/34 w sprawie Józefa Stankiewicza przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie zaopatrzenia starczego.

Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie decyzją z 22 czerwca 1931 przyznał Józefowi Stankiewiczowi zaopatrzenie starcze, przewidziane w art. 160 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł. poz. 911 Dz. Ust. Odwołanie Stankiewicza od tej decyzji Wojewoda nowogródzki orzeczeniem z 24 października 1932 oddalił, pouczając odwoławcę, że służy mu odwołanie do Ministerstwa Opieki Społecznej.

Stankiewicz stosownie do tego pouczenia odwołanie wniósł, domagając się podwyższenia świadczeń do 150 zł miesięcznie. Ministerstwo Opieki Społ. orzeczeniem z 14 lutego 1934 pozostawiło to odwołanie bez rozpoznania z zaznaczeniem, że w myśl art. 164 p. 2 cyt. rozporządzenia w sprawach, dotyczących wysokości świadczeń emerytalnych, przysługuje odwołanie tylko do pierwszej instancji.

Na to orzeczenie Stankiewicz wniósł skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący m. i. zarzuca, że Ministerstwo obraziło przepisy prawne o postępowaniu administracyjnem, skoro pozostawiło bez rozpoznania odwołanie, wniesione stosownie do błędnego pouczenia przez pierwszą instancję, że w ten sposób Ministerstwo pozbawiło skarżącego możności skarżenia w terminie do instancji właściwej.

Z motywów skargi i wywodów odpowiedzi na nią wynika, że między skarżącym a władzą pozwaną niema sporu, iż skarżącego błędnie pouczył Wojewoda w swojem orzeczeniu co do dalszego toku postępowania i że skarżący zastosował się do tego pouczenia. Jeżeli więc w tych warunkach Ministerstwo ograniczyło się do pozostawienia odwołania bez rozpoznania, to takie postępowanie nie odpowiada zasadom art. 77 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust. Według bowiem tego przepisu błędne pouczenie przez władzę co do dalszego toku postępowania nie może szkodzić stronie i jeśli w takim wypadku odwołanie, czy skargę otrzyma instancja niewłaściwa, winna ona przesłać je do instancji właściwej, która postąpi z niemi tak, jak gdyby były one od początku skierowane właściwie.

Z postanowień tych wynika, że każda z władz, powołanych do współdziałania, czy to z mocy prawa, czy też na skutek niewłaściwego pouczenia strony przez władzę, która wydała już swoje orzeczenie, winna w zakresie swej właściwości przyczynić się do usunięcia niekorzystnych dla strony skutków wspomnianego pouczenia. Z zasady zaś tej wynika, że w wypadku wniesienia odwołania przez stronę, błędnie pouczoną w osta-

tecznem w toku instancyj administracyjnych orzeczeniu, że od tego orzeczenia służy odwołanie w toku wspomnianych instancyj, skoro nie może być zastosowany przytoczony wyżej przepis p. b) art. 77 rozporządzenia o post. admin., władza wyższa, do której odwołanie wpłynęło, winna spowodować sprostowanie błędnego pouczenia o środkach prawnych, zawartego w ostatniem orzeczeniu instancji niższej, w ten sposób, że orzeczenie instancji niższej jest ostateczne w toku instancyj administracyjnych. Przez to strona zyskałaby nowy termin do wniesienia skargi do NTA, gdyż termin ten liczyłby się od dnia doręczenia sprostowanego orzeczenia.

Skoro zaskarżone orzeczenie oparto na innem, niezgodnem z zasadami procedury administracyjnej stanowisku, należało je z powodu wadliwego postępowania uchylić po myśli art. 84 rozporządzenia o NTA. Wobec tego rozstrzygnięcia rozpatrywanie innych zarzutów skargi stało się bezprzedmiotowe.

1604.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uprawnienia władzy odwoławczej.

Władza odwoławcza może podnieść i rozstrzygnąć w swej decyzji takie kwestje, które przez władzę I instancji nie były wcale rozpatrywane, przyczem decyzja jej co do tych kwestyj nie przestaje być decyzją władzy II instancji[1]).

Wyrok NTA z 3 października 1935 l. rej. 11.290/32 w sprawie Leona E. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie zaległych poborów służbowych.

Komisja Dyscyplinarna przy Izbie Skarbowej we Lwowie orzeczeniem z 22 maja 1931 uznała kancelistę Leona E. winnym tego, że nie zastosował się on do zleceń przełożonych, wstrzymał się od służby bez urlopu, przyjął poboczne płatne zajęcie bez zezwolenia władzy i samowolnie opuścił stanowisko służbowe, wykonywając poboczne płatne zajęcie poza siedzibą urzędu, i wobec tego nałożyła na E. karę dyscyplinarną wydalenia ze służby z dniem 1 lipca 1924.

Przeciwko temu orzeczeniu dyscyplinarnemu E. wniósł odwołanie do Najwyższej Komisji Dyscyplinarnej, która orzeczeniem z 24 października

---

[1]) Por. OPA 1190/35.

1931 uznała winę E. za udowodnioną w całej osnowie wynikami dochodzenia dyscyplinarnego i zatwierdziła wydalenie jego ze służby, jako też wymiar kary, uchyliła jednak orzeczenie I instancji dyscyplinarnej w części, ustalającej datę początku ważności orzeczenia, a to na tej podstawie, że ustalenie dnia wydalenia ze służby wychodzi poza zakres uprawnień komisji dyscyplinarnej.

Izba Skarbowa we Lwowie, wykonując powyższe prawomocne orzeczenie dyscyplinarne Najwyższej Komisji Dyscyplinarnej, orzeczeniem z 17 marca 1932, uzupełnionem motywami z 22 marca 1932, zawiadomiła E., że ustala dzień wydalenia jego ze służby na dzień 30 czerwca 1924.

E. wniósł odwołanie do Ministerstwa Skarbu przeciwko wymienionemu wyżej orzeczeniu Izby Skarbowej z 17 marca 1932.

Ministerstwo Skarbu, uwzględniając częściowo powyższe odwołanie, orzeczeniem z 24 września 1932 uznało, że orzeczenia Najwyższej Komisji Dyscyplinarnej stają się prawomocnemi po ich ogłoszeniu, a zatem wydalenie ze służby rekurenta nie może dotyczyć okresu wstecz przed dniem uprawomocnienia się wymienionego orzeczenia, t. j. przed dniem 24 października 1931, i że wobec tego rekurentowi przysługuje prawo do uposażenia za czas od 1 lipca 1924 do 24 października 1931, które to uposażenie jednak w myśl ust. 3 art. 11 ustawy uposażeniowej z 9 października 1923 poz. 924 Dz. Ust. podlega zwrotowi, jako uposażenie za czas nieprzesłużony z powodu samowolnego opuszczenia służby, stwierdzonego orzeczeniem Najwyższej Komisji Dyscyplinarnej.

Przeciwko temu orzeczeniu Ministerstwa Skarbu E. wniósł skargę do NTA.

NTA rozważył, co następuje:

Zarzut skargi, że Ministerstwo Skarbu, jako władza naczelna nie było kompetentne do orzekania jako I instancja w sprawie obowiązku skarżącego zwrócenia Skarbowi Państwa uposażenia za okres od 1 lipca 1924 do 24 października 1931, jest niesłuszny, gdyż, jak to wynika z treści zaskarżonego orzeczenia i zamieszczonego w niem pouczenia o środkach prawnych, orzeczenie to było wydane przez Ministerstwo Skarbu w instancji II na skutek wniesionego przez skarżącego odwołania od orzeczenia Izby Skarbowej we Lwowie z 17 marca 1932. Wprawdzie dopiero Ministerstwo Skarbu w zaskarżonem orzeczeniu podniosło i rozstrzygnęło kwestję zwrotu przez skarżącego uposażenia za okres nieprzesłużony po samowolnem opuszczeniu służby, lecz było ku temu uprawnione w myśl postanowień art. 93 prawa o post. admin. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., według których władza odwoławcza, rozstrzygając sprawę, nie jest związana ani zakresem żądań odwołania, ani ustaleniami I instancji. . . .

1605.

APTEKI.

Koncesje aptekarskie w b. zaborze austrjackim.

1. Decyzje władz w przedmiocie koncesyj na apteki, powzięte na zasadzie przepisów austr. ustawy aptekarskiej z 18 grudnia 1906, są decyzjami opartemi na swobodnem uznaniu władzy.

2. Władza przy rozpoznawaniu podań o koncesję winna przed powzięciem decyzji zbadać wszystkie wymienione w § 10 ustawy aptekarskiej okoliczności, a sama decyzja nie może być dowolna, t. j. nie może pozostawać w jawnej sprzeczności z poczynionemi ustaleniami.

3. Przepisy §§ 49 i 50 ustawy z 18 grudnia 1906 nie wiążą władzy treścią opinij wymienionych tam czynników, ani też nie zawierają żadnych szczegółowych kryterjów dla rozpoznania, kiedy i wśród jakich warunków uznać należy egzystencję apteki już istniejącej za zagrożoną ewentualnem otwarciem nowej apteki.

Wyrok NTA z 11 stycznia 1935 l. rej. 9914/30 w sprawie Matyldy Zarzyckiej przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie nadania Rachmielowi Marguliesowi koncesji na aptekę publiczną we Lwowie.

Urząd Wojewódzki Lwowski decyzją z 13 marca 1930 udzielił magistrowi farmacji Rachmielowi Marguliesowi koncesji na nową aptekę publiczną we Lwowie, ze stanowiskiem przy ul. żółkiewskiej od Nr. 95—115 i od Nr. 64—82 włącznie, motywując tę swoją decyzję tem, że prawidłowo przeprowadzone dochodzenia wykazały potrzebę utworzenia apteki publicznej we Lwowie na tem stanowisku oraz że utworzenie tej apteki nie zagraża egzystencji aptek już istniejących.

Od tej decyzji wniosła m. i. odwołanie Matylda Zarzycka, wdowa po aptekarzu ś. p. Janie Zarzyckim, właścicielka apteki we Lwowie przy ul. żółkiewskiej Nr. 71 ...

Ministerstwo Spraw Wewn. w szczegółowo umotywowanej decyzji z 16 października 1930, na podstawie art. 82 i 93 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) oraz §§ 10 i 49 ust. 2 i 3 ustawy z 18 grudnia 1906 (austr. Dz. u. p. Nr. 5/1907), uznało powyższą decyzję lwowskiego Urzędu Wojewódzkiego z 13 marca 1930 za słuszną i prawnie uzasadnioną i odwołanie spadkobierców apteki Zarzyckiego oddaliło.

Na tę decyzję wniosła skargę do NTA Matylda Zarzycka....

...NTA rozważył, co następuje:

Przedewszystkiem zaznaczyć należy, że — jak to już NTA w sze-

regu wyroków, a w szczególności w wyrokach z 29 stycznia 1924 l. rej. 219/23 (Zb. wyr. Nr. 288) i z 15 maja 1925 l. rej. 122/25 (Zb. wyr. Nr. 667) wypowiedział i szczegółowo uzasadnił — decyzje władz w przedmiocie koncesyj na apteki, powzięte na zasadzie przepisów ustawy aptekarskiej z 18 grudnia 1906, są decyzjami opartemi na swobodnem uznaniu władzy.

Wspomniana ustawa w § 10 podaje jedynie tylko ogólne zasady, któremi władze winny się kierować przy rozpoznawaniu podań o koncesję, a w szczególności że winny one brać pod uwagę potrzeby ludności oraz rozciągłość ruchu aptek, istniejących w odnośnem miejscu i jego okolicy, przyczem jednak należy koncesji w każdym razie odmówić, gdyby przez otworzenie nowej apteki miała zostać zagrożona możność bytu aptek, istniejących w danem miejscu lub jego okolicy. Ponadto w myśl postanowień §§ 49 i 50 rzeczonej ustawy aptekarskiej należy w sprawach koncesyj aptekarskich wysłuchać opinji oprócz właściwego lekarza urzędowego następujących jeszcze czynników: miejscowej gminy, ewentualnie gmin okolicznych, Wydziału Rady Powiatowej, władzy administracyjnej I instancji i wreszcie na podstawie wyniku tych dochodzeń opinji Gremjum aptekarzy, Wydziału kondycjonujących magistrów farmacji i Izby Lekarskiej. Wspomniana jednak ustawa ani nie wiąże władzy treścią tych opinij, ani też nie zawiera żadnych szczegółowych kryterjów dla rozpoznania, kiedy i wśród jakich warunków uznać należy egzystencję apteki już istniejącej za zagrożoną ewentualnem otwarciem nowej apteki.

Z powyższego przeto wynika, że władza przy rozpoznawaniu podań o koncesję winna przed powzięciem decyzji zbadać wszystkie wymienione w § 10 ustawy aptekarskiej okoliczności, a sama decyzja nie może być dowolna, t. j. nie może pozostawać w jawnej sprzeczności z poczynionemi ustaleniami.

W sprawie niniejszej, jak to wynika z akt sprawy, władza pozwana przeprowadziła wskazane wyżej dochodzenie co do potrzeby otwarcia w danem miejscu nowej apteki, co do ruchu w odnośnych aptekach okolicznych, a w szczególności w aptece skarżących co do jej dochodowości, tudzież zasięgnęła opinji wszystkich miarodajnych w tej mierze czynników, a mianowicie Naczelnego lekarza miejskiego, Wydziału Zdrowia Publ. Magistratu m. Lwowa, Magistratu i Komisarza Rządu m. Lwowa jako władzy politycznej I instancji, Komisji Zdrowia Rady Przybocznej i tejże Rady Przybocznej Komisarza Rządu m. Lwowa, Izby Lekarskiej we Lwowie, Gremjum Aptekarzy Małopolski Wschodniej tudzież Wydziału kondycjonujących magistrów, które to czynniki zgodnie wypowiedziały się za otwarciem nowej apteki publicznej w miejscu, określonem w zaskarżonej decyzji.

To też na podstawie wyniku powyższych dochodzeń doszła władza pozwana do wniosku, czemu też dała wyczerpująco umotywowany wyraz w zaskarżonem orzeczeniu, że potrzeby ludności wymagają otwarcia w danem miejscu nowej apteki i że otwarcie tej apteki nie zagrozi egzystencji istniejącej już apteki skarżącej Zarzyckiej.

W tym ostatnim kierunku podniosła wprawdzie Zarzycka w swej skardze szereg zarzutów..., jednak Trybunał nie mógł zarzutów tych uznać za uzasadnione, a to z następujących powodów.

Ad 1) Podana w zaskarżonem orzeczeniu odległość apteki skarżącej od stanowiska mającej się kreować nowej apteki na około ½ km została dokonana — w myśl stosowanej w tej mierze zasady — nie od punktów końcowych wyznaczonego dla nowej apteki stanowiska, lecz od środkowego punktu danej przestrzeni, która to odległość, jak tego dowodzi znajdujący się w aktach sprawy plan sytuacyjny, wynosi 520 m. Zresztą okoliczność ta została przytoczona w zaskarżonem orzeczeniu nie jako okoliczność jedyna, lecz jako jedna z wielu innych okoliczności, mających na celu wykazanie, iż egzystencja apteki skarżącej nie zostanie zagrożona przez otwarcie nowej apteki.

Ad 2) Przytoczone wyżej przepisy §§ 49 i 50 ustawy aptekarskiej z r. 1906 wcale nie stanowią, w jakich ramach wymienione tam czynniki mają wydać swe opinje, natomiast z przepisów tych łącznie z postanowieniami cyt. § 10 tejże ustawy wynika, że czynniki te winny wypowiedzieć się co do przedmiotów, tymże paragrafem objętych, z punktu swego widzenia i na podstawie znajomości stosunków miejscowych oraz ogólnego wyniku przeprowadzonych dochodzeń. Gdy przeto Naczelny lekarz miejski, wypowiadając swą opinję z 10 lipca 1929, wziął również pod uwagę okoliczność, w jakim kierunku idzie rozwój miasta i m. i. na tej okoliczności oparł swą opinję w omawianym przedmiocie, to z tego powodu nie można tej opinji uważać za niewłaściwie wydaną, a to tem mniej, że niektóre inne czynniki również tę okoliczność podnoszą na uzasadnienie swego zapatrywania, że otwarcie nowej apteki jest dla publiczności rzeczą potrzebną i że przez to egzystencja istniejącej już apteki skarżącej nie zostanie zagrożona.

Ad 3) i 4) Zarzuty te zmierzają do wykazania wadliwości postępowania administracyjnego przy oznaczaniu przez władzę pozwaną rentowności apteki skarżącej.

Dla oceny wielkości i rozmiaru czynności i obrotu apteki mogą być miarodajne przedewszystkiem ilości recept wyekspedjowanych w danej aptece, ilość personelu w niej zajętego i daty podatkowe.

Otóż — jak to wykazują akta sprawy — z apteki skarżącej wyekspedjowano w 1928 r. 6.200 recept, a w 1929 r. 8.050 recept oprócz

sprzedaży odręcznej i specyfików, a były w niej zatrudnione w 1929 r. 3 siły fachowe i 1 techniczna. Wprawdzie podatek obrotowy z tej apteki w 1928 r. ustalono tylko na sumę 600 zł, lecz przytoczone wyżej okoliczności, jako też fakt, że — jak to sama skarżąca w swej skardze przyznaje — apteka ta została w 1930 r. wydzierżawiona na przeciąg lat 5 za czynszem miesięcznym od 800 do 1.200 zł, jasno wykazują, iż ruch w aptece i łącznie z tem jej dochodowość stale się wzmaga i że niesłuszne jest twierdzenie skarżącej, jakoby apteka jej słabo prosperowała. Jak to wynika dalej z akt sprawy, władza pozwana oceniając rentowność apteki skarżącej — wbrew jej odmiennemu twierdzeniu — brała pod uwagę przytoczoną w odwołaniu okoliczność zmniejszenia się jej dochodowości skutkiem stosowania obowiązkowych opustów dla odbiorców należących do Kas Chorych, uznała jednak tę okoliczność za nie mającą istotnego w tej mierze wpływu z uwagi na to, że dzielnica żółkiewska, w której się znajduje apteka skarżącej, przoduje innym dzielnicom miasta pod względem swej bardzo znacznej rozległości i rozwoju fabrycznego i wytwórczego oraz handlowego, tudzież że zamieszkała w tej dzielnicy ludność robotnicza, korzystająca z Kas Chorych, nie jest ludnością wyłączną, dowodzi też tego i ten fakt, że w rejonie ul. żółkiewskiej praktykuje 23 stale osiadłych tam lekarzy. Wreszcie sama skarżąca, jak to słusznie podnosi władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu, uniemożliwiła ocenę dochodowości swej apteki na podstawie — zdaniem władzy pozwanej — istotnie w tej mierze miarodajnej, gdyż pismem z 24 maja 1929 odmówiła swej zgody na wgląd do swych ksiąg rachunkowych aptecznych.

Ad 5) Podniesiony w tym punkcie zarzut skargi właściwie nie nadaje się do wzięcia pod rozwagę ze względu na formę (pytajną), w jaką został on ujęty. Skarżąca bowiem nie wypowiada w nim faktycznego twierdzenia, że rzeczywisty dochód jej z dzierżawy apteki jest faktycznie mniejszy z powodu niedotrzymywania przez dzierżawcę apteki odnośnych postanowień kontraktu, lecz tylko wyraża zapatrywanie, że władza pozwana winna była sama stwierdzić, czy dzierżawa jest w tej mierze istotnie dotrzymywana. Przyjmując jednak, że skarżąca pragnęła w tej mierze dać wyraz pozytywnemu twierdzeniu, że kontrakt dzierżawny nie jest w tym punkcie przez dzierżawcę dotrzymywany, co miałoby dowodzić, że omówiony w nim czynsz dzierżawny został za wysoko oszacowany, to i tak należało okoliczność tę uznać za obojętną dla oceny dochodowości apteki skarżącej, gdyż wobec braku jakiegokolwiek uzasadnienia powyższe twierdzenie skarżącej przedstawia się jako zupełnie gołosłowne, a natomiast okoliczność, że w dacie wydania zaskarżonego orzeczenia dzierżawa trwała już blisko 3 lata i nie została przez żadną ze stron wypowiedziana, zdaje się — jak to słusznie podnosi osoba przypozwana w swej

odpowiedzi na skargę — wskazywać na stan w tej mierze wprost przeciwny.

Ad 6) Jakkolwiek władza pozwana istotnie nie wypowiedziała się w zaskarżonem orzeczeniu bezpośrednio co do podniesionej w odwołaniu okoliczności, iż w odnośnej dzielnicy m. Lwowa, t. zw. III-ej, żółkiewskiej istnieje już większa ilość aptek publicznych, wobec czego otwarcie jeszcze jednej apteki zagrozi egzystencji apteki skarżącej, to jednak z akt sprawy, a w szczególności ze sprawozdania Urzędu Wojewódzkiego we Lwowie z 5 maja 1930 wynika, że władza pozwana, oceniając potrzebę otwarcia nowej apteki, jak też wpływu jej na rentowność apteki skarżącej, brała powyższą okoliczność pod uwagę i dała temu pośrednio wyraz w zaskarżonem orzeczeniu przez powołanie się na przytoczoną również przez skarżącą w skardze, a więc znaną jej opinję Naczelnego lekarza urzędowego miejskiego z 10 lipca 1929, który w tej mierze wyjaśnia, że w odnośnej dzielnicy, liczącej obecnie około 40.000 ludności, istnieje tylko 6 aptek, z których tylko 3 apteki, t. j. skarżącej, Dorżawetza i Kwartnera, są położone w centrum tej dzielnicy, natomiast 3 inne apteki, a mianowicie Ettingera, Kajetanowicza i Aszkenazego, leżą na samej granicy dzielnicy II i V, gdzie też przeważnie mają swych odbiorców. Szczególnie zaś upośledzona jest w tej mierze ul. żółkiewska, która od apteki Zarzyckiego tuż koło rampy kolejowej nie posiada żadnej apteki na całej przestrzeni aż po rogatki, wynoszącej prawie 1½ km, i musi zaspokajać swoje potrzeby aż w aptece Brausteina na Zniesieniu.

Gdy zatem — jak to wyżej wykazano — władza pozwana uczyniła zadość przytoczonym wyżej wymogom ustawy aptekarskiej z r. 1906 i w decyzji swej, będącej przedmiotem skargi, nie popadła w sprzeczność z poczynionemi w toku postępowania administracyjnego ustaleniami, Trybunał uznał, że decyzja ta nie przekracza co do swobody uznania zakreślonej wyżej granicy.

W konkluzji powyższych wywodów należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

Nadawanie koncesyj aptekarskich w b. dzielnicy austrjackiej według postanowień obowiązującej ustawy z 18 grudnia 1906, dało podstawę do licznych skarg trybunalskich ze strony posiadaczy koncesyj, broniących wyłączności względnie zakresu swych praw nabytych w związku z przepisem § 10 tejże ustawy. Na tle wykładni tego przepisu i postanowień związkowych o charakterze proceduralnym (§ 48 ust. 2 i § 51 ust. 3) powstał w praktyce szereg wątpliwości w przedmiocie uprawnień skargowych tychże „sąsiadów" (właścicieli aptek sąsiadujących z projektowaną). Ustawodawca austrjacki, regulując w początkach bież. stulecia na nowo ustrój administracyjny aptek publicznych, utrzymał w dotychczasowym rozmiarze (z wykluczeniem rozrostu) instytucję aptek realnych, zarówno sprzedajnych, jak radykowanych, wedle przepisów § 21 i n. cyt. ustawy (por. w tym przedmiocie rozprawy autora „Apteki realne w prawie

polskiem", Kraków, 1932 i „Ze studjów nad problemami prawa przemysłowego", Kraków, 1935), a zorganizował na nowo instytucję aptek koncesyjnych jako zasadniczego typu aptek publicznych w przyszłości. Utrzymując system koncesyjny z wykluczeniem wolności zawodowej w aptekarstwie, ustawodawca w trosce o egzystencję aptek jako przedsiębiorstw publicznej użyteczności, z jednej strony związał władze administracji sanitarnej w udzielaniu nowych koncesyj względami potrzeby miejscowej, a z drugiej strony skonstruował do dyspozycji właścicieli aptek istniejących aparat obrony bytu ich aptek, zagrożonego zamierzonem stworzeniem konkurencji, jako podstawę szczególnych uprawnień podmiotowych publicznych w postępowaniu administracyjnem. Otóż dla usunięcia nasuwających się na tem tle wątpliwości w praktyce, wypada zastanowić się nad następującemi najważniejszemi problemami:

a) Czy „sąsiedzi" mają w postępowaniu administracyjnem, toczącem się w trybie cyt. ustawy, a zmierzającem do nadania nowej koncesji, charakter s t r o n w rozumieniu art. 9 ust. 2 post. admin., czy też tylko osób interesowanych? Wątpliwości nasuwa tu prima facie sama konstrukcja specyficznego stosunku prawnego, w którym wobec władzy występuje ubiegający się o koncesję jako strona, a „sąsiedzi" chronią tylko swego interesu; ale wątpliwości te usuwa sama ustawa aptekarska, poddana tu wykładni, skoro ów interes „sąsiadów" podnosi ona do godności prawnie chronionego, dając im prawo sprzeciwu i odwołania instancyjnego, a w ślad za tem i skargi trybunalskiej w kierunku wytkniętym w § 10 ust. 3; a zatem analogicznie do zasady prawnej, wypowiedzianej przez NTA w wyroku OPA 284/33, dotyczącej przeniesienia apteki koncesyjnej na inne stanowisko, należy „sąsiadów" uznać niewątpliwie za „strony" w tych ramach, w jakich ustawodawca daje im w § 10 ust. 3 ustawy roszczenie o oznaczone postępowanie w związku z ewent. nadaniem nowej koncesji aptekarskiej.

b) Jaki jest ów zakres uprawnień skargowych „sąsiadów" w stosunku do zamierzonego nadania nowej koncesji aptekarskiej? Przepis § 10 ustawy uzależnia nadanie koncesji aptekarskiej od równoczesnego ziszczenia się dwóch rzeczowych warunków (niezależnie od warunków osobistych nowego koncesjonarjusza): 1) w a r u n k u p o z y t y w n e g o (§ 10 ust. 2): uwzględnienia potrzeb miejscowych (wzgl. wedle wyrażenia ustawowego: zapotrzebowania ludności), 2) w a r u n k u n e g a t y w n e g o (§ 10 ust. 3): niezagrażania stworzeniem nowej apteki egzystencji aptek istniejących już w tej miejscowości lub w okolicy. Otóż ze stanowiska techniki legislacyjnej wypada zauważyć, iż warunek ad 1) jest sformułowany bez tego nacisku, co warunek ad 2); w pierwszym bowiem wypadku władza ma okoliczności z § 10 ust. 2 „wziąć pod uwagę", w drugim n a l e ż y z przyczyn wskazanych w § 10 ust. 3 „udzielenia koncesji w każdym razie odmówić" (ist die Konzession jedenfalls zu verweigern). Stosując zaś wykładnię tych przepisów w związku z przepisami § 48 ust. 2 i § 51 ust. 3, musi się dojść do konkluzji, iż postanowienie § 10 ust. 2 adresowane jest do władzy administracyjnej, a nie do „sąsiadów", pod adresem których kieruje się tylko przepis § 10 ust. 3; sąsiedzi mogą więc wnieść sprzeciw, odwołanie i skargę do NTA t y l k o z p r z y c z y n n i e z i s z c z e n i a s i ę w a r u n k u a d 2). Charakter stron w postępowaniu administracyjnem służy więc właścicielom aptek istniejących tylko w związku z zarzutem opartym na przepisie § 10 ust. 3, t. j. zagrożenia egzystencji ich aptek nadaniem nowej koncesji; a contrario nie służy im ten charakter prawny ani odnośnie do zarzutu, iż zachodzi brak zapotrzebowania miejscowego nowej apteki (wyrok b. austr. Tryb. Admin. z 3 grudnia 1910 L. 12.543 Budw. Nr. 7767), ani też odnośnie do zarzutów skierowanych przeciw osobistym kwalifikacjom nowego koncesjonarjusza (wyrok b. austr. Tryb. Admin. z 11 lutego 1910 L. 1503

p. „Österr. Sanitätswesen" str. 260/1910). Podawanie więc przez nich tego rodzaju okoliczności w sprzeciwie z § 48 ust. 2 może mieć tylko charakter informacyj skierowanych do władzy, atoli „sąsiadom" nie służy żadne roszczenie do władzy, aby zarzuty wychodzące poza zakres § 10 ust. 3 rozpatrywała. Kwestja więc istnienia w danej sprawie warunku pozytywnego ad 1) może stać się przedmiotem rozpatrywania przez NTA tylko w razie odmowy udzielenia koncesji wogóle, a więc na skutek skargi trybunalskiej ze strony ubiegającego się o nową koncesję; jeżeli zaś koncesję nadano jednemu z pośród kilku ubiegających się o nią, to innym współzawodnikom ani odwołanie, ani skarga przeciw nadaniu koncesji jednemu z pośród nich nie służy (por. Oehl „Das Gesetz betr. die Regelung des Apothekenwesens", 1912, str. 133, uw. 15).

c) Jaka jest właściwa treść pojęcia „niezagrażania egzystencji" aptek sąsiadujących w rozumieniu przepisu § 10 ust. 3 ustawy? Otóż najpierw idzie tutaj niewątpliwie o egzystencję istniejących aptek, t. j. przedsiębiorstw ujętych rzeczowo, a nie osób ich właścicieli (p. Oehl op. cit. str. 61 uw. 5 i cyt. tam akty admin.); w praktyce może łatwo zachodzić między przedsiębiorstwem a jego właścicielem, szczególnie odnośnie do aptek realnych, ale także i aptek koncesjonowanych, np. w wypadkach dzierżawy i t. p., zdecydowana różnica majątkowa na korzyść przedsiębiorstwa jako takiego. Rozróżnienie sytuacji osobistej aptekarza od rzeczowej apteki ma tu więc doniosłe znaczenie. Ponadto, o ile chodzi o terytorjalną odległość apteki nowokreowanej od aptek sąsiadujących, to pod rządami cyt. ustawy poaustrjackiej niema kryterjów uchwytnych, których zastosowanie pozbawiałoby właścicieli aptek, bardziej od nowotworzonej oddalonych, prawa założenia sprzeciwu i wnoszenia środków odwoławczych czy skargi trybunalskiej; nie widzę więc np. przeszkód, by właściciel apteki, znajdującej się w tem samem mieście co nowotworzona, ale terytorjalnie znacznie nawet oddalonej (w innej dzielnicy miasta), korzystał swobodnie z uprawnień z §§ 48 i 51, zawsze naturalnie pod warunkiem zgodności jego zarzutów z § 10 ust. 3. Oczywiście w praktyce będzie rzeczą takiego terytorjalnie oddalonego „sąsiada" wykazać przyczyny specjalne, które, wiążąc się przyczynowo z kreowaniem nowej apteki, zagrażałyby w skutkach egzystencji właśnie jego apteki mimo oddalenia; ale to już jest kwestja motywacji argumentu o „zagrażaniu egzystencji". W tym kierunku skarżący ma zupełną swobodę, niczem w ustawie nieograniczoną, a sprecyzowaną w judykaturze NTA w całym szeregu konkretnych kierunków; i tak dla przykładu, wedle wyroków NTA z 1 kwietnia 1927 l. rej. 292/26 (Zb. wyr. Nr. 1177) i z 3 listopada 1931 l. rej. 386/29 (Zb. wyr. Nr. 451 A), wielokrotnie potem powoływanych w szeregu dalszych orzeczeń trybunalskich z tej dziedziny, władza administracyjna, udzielając koncesji na nowe apteki na terenie b. dzielnicy austrjackiej, jest na mocy § 10 ustawy obowiązana— biorąc przedewszystkiem pod uwagę kwestję, czy otwarcie nowej apteki nie zagraża istnieniu aptek istniejących — należycie wyjaśnić w orzeczeniu te dane, które uzasadniały sprzeciw „sąsiada"; wedle wyroków z 5 kwietnia 1932 l. rej. 4647/30 i z 11 października 1932 l. rej. 284/29 władza, oświadczając, iż otwarcie nowej apteki nie zagrozi istnieniu apteki istniejącej, ma obowiązek ustalenia stałego i przeciętnego dochodu tej apteki jako przedsiębiorstwa handlowego, a to po potrąceniu wszystkich normalnych względnie także i nadzwyczajnych, lecz posiadających charakter ciągłych usprawiedliwionych, wydatków tej apteki; na władzy administracyjnej ciąży także wedle tychże wyroków obowiązek stanowczego ustalenia okoliczności, iż podział dochodów apteki czy też kilku aptek istniejących w danej miejscowości (względnie ściślej mówiąc: w danym rejonie gospodarczym zaopatrywania ludności w leki), wynikający z kreowania nowej apteki, i to dochodów określonych po uwzględnieniu przytoczonej wyżej

zasady potrąceń, przedstawiać się będzie w odnośnych warunkach jako normalny i wystarczający dochód apteki jako przedsiębiorstwa handlowego. Oceniając dochodowość aptek istniejących, władza winna w szczególności wziąć pod uwagę ich rozmiar i funkcjonowanie, a wnioski w przedmiocie dochodowości snuć nie na tle wysokości tylko danych podatkowych (obrotu i dochodu), lecz całokształtu dochodzeń, składających się na postępowanie wyjaśniające, w którem i skarżący winien brać czynny udział na wezwanie władzy; obecnie omawiany wyrok NTA stoi w związku z tym obowiązkiem skarżącego na stanowisku (podlegającem m. zd. dyskusji), iż z faktu wzbraniania się „sąsiada" udzielenia władzy administracyjnej w postępowaniu koncesyjnem (dotyczącem koncesji, która ma być udzielona konkurentowi) wglądu w swoje księgi rachunkowe apteczne, może władza wysnuć wnioski, służące jej za przesłankę rozstrzygnięcia sprawy w duchu dla tegoż „sąsiada" ujemnym. W praktyce zachodzą wypadki żądania władzy sanitarnej przedstawienia jej w takiem postępowaniu recept apteki „sąsiada" za cały rok do urzędowego wglądu, co również daje powód do poważnych wątpliwości ze względu na tajemnicę dotyczącą zdrowia pacjentów i tajemnicę zawodową apteki. Zasady wyżej naszkicowane są zużytkowywane przez NTA w całym szeregu wyroków, w których NTA staje zawsze na stanowisku, iż sub specie § 10 ust. 3 ustawy apteka traktowana jest jako przedsiębiorstwo handlowe (zarobkowe) i z tego założenia władza winna czerpać w postępowaniu administracyjnem szczegółowe wskaźniki dla oceny zagrożenia egzystencji przedsiębiorstwa; słusznie więc w tezie 3 na wstępie czytamy, iż brak w ustawie aptekarskiej w tym kierunku szczegółowych kryterjów rozpoznawczych, gdyż znaleźć je można w kodeksie handlowym, w ustawach podatkowych, w przepisach o bilansowaniu i zwyczajach kupieckich. Judykatura NTA stwarza tylko na tle konkretnych wypadków momenty orjentacyjne dla stosowania w drodze analogji, podobnie, jak m. zd. do stosowania w drodze analogji nadają się tu postanowienia prawa aptekarskiego innych dzielnic, w szczególności np. normy ludnościowe, ustalone dla b. dzielnicy rosyjskiej rozporządzeniem b. Ministerstwa Zdrowia Publ. z 21 kwietnia 1921 Monitor Polski Nr. 118 poz. 176; to ostatnie twierdzenie o pomocniczem posługiwaniu się prawem innych dzielnic uzasadnia wzgląd na unifikujące się stosunki, na systematyczność wykładni ogólnego porządku prawnego danej gałęzi prawa całego Państwa i na uwzględnianie momentu intencyj czynnika stosującego przepisy zaborcze na tle identycznej polityki administracyjnej w całem Państwie. Na tle zaś wskaźników orjentacyjnych omawianego tutaj wyroku wypada się zastanowić nad słusznością powołanej tam zasady, iż odległość nowokreowanej apteki od „sąsiadów" oblicza się nie od punktów końcowych wyznaczonego stanowiska, lecz od środkowego punktu danej przestrzeni; w praktyce bowiem, jak uczy doświadczenie, decyduje nie punkt środkowy, lecz punkt możliwie najbliższy centrum promieniującego na peryferję, co nawet stwierdza NTA w wyroku z 8 listopada 1935 l. rej. 5117/32, dotyczącym apteki w b. dzielnicy rosyjskiej; wynika stąd, iż obliczanie odległości od punktu środkowego opiera się na kryterjach czysto formalnych, często sprzecznych z rzeczywistością (rozłożenie lokali nadających się na aptekę, odległość od mieszkań lekarzy, od składów aptecznych, szpitali i t. p.), a zatem nie jest często zgodne z wymogami słuszności.

d) W powołanej na wstępie tezie 1 NTA daje wyraz stanowisku często już przedtem wypowiedzianemu (w wyrokach powołanych w przytoczonem wyżej uzasadnieniu), iż w decyzjach, udzielających lub odmawiających udzielenia koncesji wedle poaustrjackiej ustawy aptekarskiej, mamy do czynienia ze swobodnem uznaniem władzy. Na identycznem stanowisku stała judykatura b. austr. Tryb. Admin. (p. wyroki z 7 czerwca 1909 L. 4946 Budw. Nr. 7128, z 16 listopada 1909 L. 956 i z 11 lutego 1910 L. 1503

w „österr. Sanitätswesen" str. 260/1910). Teza 2 uzupełnia pierwszą zastrzeżeniem, iż decyzja władzy musi być oparta na zbadaniu wszystkich okoliczności w myśl ustawy i nie może być dowolna, t. j. popadać w jawną sprzeczność z ustaleniami, poczynionemi w toku postępowania. Tłumacząc te słuszne tezy na język naszego prawa o post. admin., wypada stwierdzić, co następuje: mamy tutaj do czynienia z ograniczonem swobodnem uznaniem („innemi wypadkami swobodnej oceny" wedle art. 75 ust. 3 post. admin.). Przyznanie więc władzy swobody uznania nie uwalnia jej bynajmniej od obowiązku faktycznego uzasadnienia decyzji (w rozumieniu art. 75 i 78 post. admin.), od powinności przestrzegania granic swobody oceny wyników postępowania wyjaśniającego (art. 6 p. 2 rozp. o NTA) i od obowiązków z art. 84 ust. 1, 2 i 3 rozp. o NTA. Tylko więc wnioski wyciągnięte z dochodzeń i ustaleń, będące przesłankami decyzji, są swobodne, ale sposób przeprowadzenia tych dochodzeń i powzięcia ustaleń jest ustawą materjalną i przepisami formalnemi ściśle przepisany (por. wyrok NTA z 5 marca 1935 l. rej. 2468/32, OPA 1606/36). „Sąsiedzi" więc mogą w postępowaniu trybunalskiem realizować swoje roszczenie o prawidłowość postępowania i żalić się, iż nieuwzględnienie ich sprzeciwów z § 48 ustawy aptekarskiej opiera się na naruszeniu form proceduralnych z ich szkodą (por. wyrok b. austr. Tryb. Admin. z 3 grudnia 1910 L. 12.543 Budw. Nr. 7767); toż samo prawo służy w swoim zakresie ubiegającemu się o koncesję przeciw odmowie udzielenia mu jej. Obowiązek objęcia decyzją załatwienia całokształtu istotnych wniosków stron, podniesionych w postępowaniu, stwierdzają dobitnie wyroki NTA z 31 stycznia 1927 Zb. wyr. Nr. 1115, z 20 stycznia 1928 Zb. wyr. Nr. 1359 i z 17 czerwca 1927 Zb. wyr. Nr. 1240; władza winna więc rozpatrzeć w s z y s t k i e istotne okoliczności, a zasięgając opinij, o których w ustawie jest mowa (§§ 49 i 50), wyjaśnić dlaczego i którym głosom wiary nie daje (wyrok NTA l. rej. 3392/31 z 4 stycznia 1935), nie popaść w decyzji w nieumotywowaną sprzeczność z ustaleniami i oprzeć wysnute wnioski na wyczerpującem ustaleniu stanu faktycznego. Na tem samem stanowisku staje wyrok Trybunału Związkowego Republiki austrjackiej z 24 stycznia 1936 („Pharmazeutische Presse" Nr. 5/1936 str. 44 — 45), wydany pod rządami tej samej ustawy i na tle identycznej ewolucji stosunków prawnych i gospodarczych w zawodzie aptekarskim, wyrażając zapatrywanie, iż decyzja, oparta na przepisie § 10 ust. 3, jest rzeczą nie swobodnego uznania, lecz oceny stanu faktycznego i że Trybunał bada okoliczności sprawy zgodnie z przepisami art. 84 naszego rozp. o NTA („Die Beurteilung der Frage, ob eine Existenzgefährdung nach § 10 Abs. 3 Ap. Ges. durch eine Neuerrichtung einer Apotheke gegeben sei, ist nicht Sache des freien Ermessens, sondern der Tatbestandswürdigung. Der Bundesgerichtshof hat zu prüfen, ob der Sachverhalt durch die Behörde erschöpfend festgestellt wurde und ob die Behörde aus dieser Feststellung schlüssige Folgerungen gezogen hat"). Między tą tezą a tezami podanemi wyżej na wstępie jest różnica tylko w użytej terminologji. Punkt ciężkości przenosi się na motywację aktów administracyjnych, co stronie — łącznie z jej udziałem w postępowaniu — daje daleko sięgający instrument obrony jej ustawowych praw, a władzy uniemożliwia dowolność oceny, subjektywizm ustaleń i obchodzenie ustawowych upoważnień dla celów postronnych.

e) O ile w związku z przepisem § 10 ust. 3 ustawy aptekarskiej wychodzi najaw charakter apteki jako przedsiębiorstwa handlowego, o tyle znowu przepis § 10 ust. 2 wysuwa na plan pierwszy jej charakter jako przedsiębiorstwa publicznej użyteczności. Tem samem na tle tych dwóch warunków powołania nowej apteki koncesyjnej i na tle legitymacji skargowej „sąsiadów" przeciw nadaniu nowej koncesji, o której wyżej była mowa, wychodzi plastycznie najaw dwoistość samej istoty sprzedawania leków ludności, — dwoistość zasadnicza dla pojęcia apteki z każdego punktu widzenia. Roz-

ważając istnienie warunku pozytywnego z § 10 ust. 2 dla kreowania nowej apteki, władza administracyjna rozstrzyga na zasadzie ograniczonego swobodnego uznania, przyczem uwagi, zamieszczone wyżej pod d), mają tutaj analogiczne zastosowanie. Oczywiście potrzeba miejscowa musi być aktualna, a nie przyszła i ewentualna (por. Oehl op. cit. str. 61 uw. 6). Co więcej, potrzeba lokalna rozpatrywana być winna nie sub specie przyrostu ludności (klienteli apteki), uzasadniającego powiększenie ilości aptek, ale tylko pod kątem widzenia niewystarczalności rzeczywistej aptek istniejących dla spełnienia zadań publicznych im poruczonych w ramach danego rejonu. Wyrok Trybunału Związkowego Republiki austrjackiej z 7 września 1935 („Pharmazeutische Presse" Nr. 36/1935) daje temu dobitnie wyraz („Lokalbedarf oder — wie sich das Gesetz ausdrückt — Bedürfnis der Bevölkerung liegt nicht schon dann vor, wenn der Kundenkreis der in dem fraglichen Gebiete bestehenden Apotheken so sehr zugenommen hat, dass neben den bereits bestehenden Apotheken auch noch für eine neue Apotheke genügender Absatz vorhanden ist, sondern er kann nur angenommen werden, wenn die bereits bestehenden Apotheken dem Bedürfnisse der Bevölkerung nicht mehr genügen können z. B. wegen der Entfernung oder Überlastung). Takie ujmowanie zagadnienia ma podstawowe znaczenie dla oceny intencyj ustawodawcy i wytycznych dla polityki koncesyjnej administracji sanitarnej.

Jerzy Stefan Langrod

1606.

APTEKI.

Koncesje aptekarskie w b. zaborze austrjackim.

Władza orzekająca w postępowaniu przy nadawaniu koncesji na nową aptekę publiczną na terenie b. zaboru austrjackiego ocenia wyniki przeprowadzonych dochodzeń według swego swobodnego uznania i według swobodnej swojej oceny wyciąga z tych dochodzeń i ustaleń wnioski, będące przesłankami jej rozstrzygnięć.

Wyrok NTA z 5 marca 1935 l. rej. 2468/32 w sprawie Stanisława Karola Baltazińskiego przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie koncesji na nową aptekę w Jaśle.

... Jak stwierdzają akta sprawy, władza pozwana przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia przeprowadziła za pośrednictwem Urzędu Wojewódzkiego w Krakowie uzupełniające dochodzenia, ustalające wysokość podatku obrotowego za miarodajne w czasie wydania orzeczenia I instancji lata 1925, 1926 i 1927 od ogólnego obrotu apteki „pod Gwiazdą" Adolfa Bluma i apteki obwodowej, dzierżawionej przez Stasiniewicza, oraz liczbę recept, wyekspedjowanych w tychże latach przez każdą z nich,

a więc... uzupełniła stan faktyczny sprawy przez poczynienie ustaleń, dotyczących rozmiarów aptek jako przedsiębiorstw i zakresu ich funkcjonowania, t. j. objektywnych warunków egzystencji tych aptek jako przedsiębiorstw handlowych, przyczem zarzut skarżącego, iż ustalenia powyższe są niedostateczne dla należytej oceny sytuacji wchodzących tu w rachubę aptek, jako oparty na jego subjektywnych poglądach i przypuszczeniach co do ich rentowności, — również nie może być uznany za słuszny. Gdy więc zgodnie z przepisami miarodajnej dla niniejszej sprawy ustawy aptekarskiej z 18 grudnia 1906 (austr. Dz. u. p. Nr. 5/1907) oraz wyjaśnieniami w szeregu wyroków NTA (patrz np. wyrok z 15 maja 1925 l. rej. 122/25, Zb. wyr. Nr. 667) — władza orzekająca w postępowaniu przy nadawaniu koncesji na nową aptekę publiczną na terenie b. zaboru austrjackiego ocenia wyniki przeprowadzonych dochodzeń według swego swobodnego uznania i według swobodnej swojej oceny wyciąga z tych dochodzeń i ustaleń wnioski, będące przesłankami jej rozstrzygnięć, to w zaskarżonem orzeczeniu — o ile ono odmawia skarżącemu nadania koncesji na nową aptekę z powodu, że otwarcie nowej apteki w Jaśle zagraża egzystencji istniejących w tem mieście dwóch aptek — NTA nie dopatrzył się ani naruszenia przepisów powołanej ustawy lub form postępowania, ani też przekroczenia przez władzę granic swobodnej oceny wyników postępowania wyjaśniającego. W tym stanie rzeczy rozważanie dalszych zarzutów skargi staje się bezprzedmiotowe, gdyż według postanowień § 10 ustawy z 18 grudnia 1906 należy koncesji odmówić w każdym razie, gdyby przez utworzenie nowej apteki miała zostać zagrożona możność bytu aptek istniejących w danem miejscu lub jego okolicy....

1607.

APTEKI.

Koncesje aptekarskie w b. zaborze austrjackim. Apteki sezonowe. Prawo nadzoru.

1. Udzielenie koncesji na aptekę sezonową samoistną nie znajduje podstawy prawnej w przepisach ustawy aptekarskiej z 18 grudnia 1906 austr. Dz. u. p. Nr. 5/1907, obowiązującej na obszarze b. zaboru austrjackiego.

2. Władzy polskiej, powołanej do czuwania w drodze nadzoru nad stosowaniem przepisów wymienionej pod 1) ustawy, przysługuje prawo

nadzoru tego także w odniesieniu do posiadających nadal swą skuteczność prawną orzeczeń b. władz austrjackich. (Tezy).

Wyrok NTA z 26 listopada 1935 l. rej. 10.942/32 i 4912/33 w sprawie Józefa Waltera przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie odmowy udzielenia skarżącemu koncesji na publiczną aptekę w Szczawnicy Wyżnej, udzielenia takiej koncesji Helenie Brzękowskiej oraz uchylenia decyzji, mocą której udzielono skarżącemu koncesji na samoistną aptekę sezonową w Szczawnicy.

Ministerstwo Opieki Społ. orzeczeniem z 26 września 1932 nie uwzględniło odwołania mag. farm. Józefa Waltera, właściciela samoistnej sezonowej apteki w Szczawnicy, od decyzji Wojewody krakowskiego z 5 lipca 1932, mocą której odmówiono mu udzielenia koncesji na utworzenie i prowadzenie normalnej apteki publicznej w Szczawnicy. W uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia pomienione Ministerstwo oznajmiło, że odwoławcy, jako ubiegającemu się o udzielenie koncesji na nową apteką publiczną, nie przysługuje w myśl postanowień § 51 ustawy aptekarskiej z 18 grudnia 1906 Dz. u. p. Nr. 5/1907 prawo wnoszenia odwołania, gdyż władza orzekająca uprawniona jest do udzielenia takiej koncesji jednemu z kandydatów w granicach swobodnej oceny, a okoliczność ta wystarcza do oddalenia odwołania bez wnikania w motywy decyzji I instancji i zarzuty odwoławcy, o ile one dotyczą odmowy udzielenia mu odnośnej koncesji ze względu na brak wymaganych przepisami kwalifikacyj do ubiegania się o nią.

Orzeczeniem z 29 września 1932 wymienione na wstępie Ministerstwo nie uwzględniło odwołania tegoż Józefa Waltera od decyzji Wojewody krakowskiego z 5 lipca 1932, mocą której udzielono mag. farm. Helenie Brzękowskiej koncesji na utworzenie i prowadzenie apteki publicznej w Szczawnicy Wyżnej. W motywacji swego orzeczenia Ministerstwo m. i. oznajmiło, 1) że stały rozwój zdrojowiska Szczawnica wymaga utworzenia apteki publicznej zarówno ze względu na znaczną liczbę kuracjuszów, leczących się w tem zdrojowisku w okresie sezonu letniego, jak i ze względu na wygodę ludności, zamieszkującej stale w Szczawnicy i w 16 gminach okolicznych, których liczba ludności w r. 1931 wynosiła 19.617 mieszkańców, i 2) że utworzenie apteki tej nie zaszkodzi egzystencji sezonowej apteki odwoławcy ze względu na to, że obroty tej apteki, prowadzonej tylko w czasie sezonu letniego, są znaczne, bo wynoszą około 60.000 zł, uszczuplenie zatem obrotów tych nawet do połowy nie pozbawi odwoławcy możności utrzymania i prowadzenia tej apteki.

...Po wniesieniu [przez Waltera na to orzeczenie] skargi Ministerstwo Opieki Społ. orzeczeniem z 24 maja 1933 uchyliło na zasadzie art.

101 lit. e) prawa o post. admin. decyzję Namiestnictwa we Lwowie z 5 stycznia 1911, mocą której udzielono Józefowi Walterowi koncesji na samoistne prowadzenie apteki sezonowej w Szczawnicy, albowiem przepisy ustawy z 18 grudnia 1906 nie przewidują możności utworzenia tego rodzaju apteki, skoro w myśl postanowień § 24 tej ustawy sezonową apteką może być tylko filja stałej apteki publicznej, a nie apteka samoistna. Równocześnie Ministerstwo uchyliło tę część swego orzeczenia z 29 września 1932, która dotyczy warunków egzystencji apteki sezonowej Józefa Waltera w Szczawnicy.

W skardze na przedstawione orzeczenie Walter występuje z zarzutami....

Trybunał uznał, że należy poddać w pierwszym rzędzie ocenie skargę na orzeczenie z 24 maja 1933.

Z pomiędzy zarzutów tej skargi rozstrzygnięcia wymaga przedewszystkiem zarzut, oparty na § 61 ustawy aptekarskiej z 18 grudnia 1906. Przepis ten, pozostawiający w mocy prawa do prowadzenia apteki, uzyskane na podstawie dawniejszych przepisów, dotyczy oczywiście — skoro wymieniona ustawa normuje odrębnie prawa, wynikające z posiadania aptek realnych — praw, wynikających z udzielonych koncesyj, a więc praw osobistych. W tym stanie prawnym z postanowień omawianego przepisu korzystał poprzednik skarżącego, który, według zapodań skargi, uzyskał koncesję na prowadzenie samoistnej apteki sezonowej w Szczawnicy w r. 1905, a więc przed wejściem w życie cytowanej wyżej ustawy, nie odnosi się natomiast przepis ten do skarżącego, gdyż udzielona mu na wspomnianą aptekę koncesja z 5 stycznia 1911 wydana była już na podstawie będącej w mowie ustawy.

Nieuzasadniony również okazuje się zarzut, że postanowienia ustawy aptekarskiej wskazują na możność istnienia apteki sezonowej samoistnej. Nie wynika to wcale z przytoczonych w skardze postanowień, a powołany przez skarżącego wyrok b. austr. Tryb. Admin. dotyczył stanu prawnego z czasu przed wejściem w życie ustawy aptekarskiej i opierał rozstrzygnięcie na okoliczności, że obowiązujące wówczas przepisy nie wspominały wogóle o aptekach sezonowych. W przeciwieństwie do tych przepisów, ustawa aptekarska przewiduje apteki sezonowe, ale tylko jako apteki filjalne. W szczególności według postanowień, objętych § 24 tej ustawy, przejawiająca się corocznie w pewnych okresach czasu w miejscach leczniczych, oddalonych od aptek publicznych, szczególna potrzeba sprzedaży środków leczniczych uzasadnia utworzenie w miejscowości takiej filji istniejącej już apteki publicznej, jako apteki sezonowej. Apteki takie ustawa traktuje jako instytucje wyjątkowe i nie posiadające cech trwałości, przewiduje bowiem cofnięcie koncesji w wypadku zmiany wa-

runków, które w swoim czasie uzasadniały utworzenie apteki sezonowej, oraz w wypadku utworzenia w tej samej miejscowości, czy też w najbliższej okolicy, samoistnej apteki publicznej. Jeśli się przyjmie pod uwagę fakt, że ustawa aptekarska, licząc się z potrzebą aptek sezonowych, czyni zadość potrzebie tej w postaci tylko aptek filjalnych, że ta sama ustawa w postanowieniach, dotyczących aptek publicznych, szczególny nacisk kładzie na ciągłość ruchu tych aptek, przewidując w razie przerwy w ruchu apteki nawet powierzenie z urzędu prowadzenia jej na rachunek właściciela innej osobie (§ 13) oraz dopuszczając odebranie koncesji w wypadku przerwy w ruchu apteki ponad 6 miesięcy (§ 19), że wreszcie przy decydowaniu o koncesji każe uwzględniać przedewszystkiem potrzeby ludności stale zamieszkałej, to dochodzi się do wniosku, że dana ustawa nie dopuszcza możliwości utworzenia samoistnej apteki publicznej sezonowej.

Z zarzutu dalszego, opartego na założeniu, że władza administracyjna polska nie może zmieniać, ani odejmować praw, nabytych legalnie z mocy orzeczeń b. władz zaborczych, nie wynika, aby skarżący kwestjonował prawa władzy polskiej do zmiany czy uchylenia uznanych za nielegalne orzeczeń b. władz zaborczych. Zarzut ten w tem ujęciu w niniejszym sporze upada wobec okoliczności, że pozwane Ministerstwo, uchylając odnośne orzeczenie b. Namiestnictwa, uznało je właśnie za nielegalne, a zarzuty skarżącego w tym względzie okazały się nieuzasadnione.

Gdyby nawet przyjąć, że w omawianym zarzucie mieści się kwestjonowanie wogóle prawa polskiej władzy do uchylania z tytułu nadzoru orzeczeń władz państw zaborczych, to zarzut taki w danej sprawie przedstawiałby się w zasadzie jako nietrafny już z tego powodu, że w Państwie Polskiem obowiązuje nadal austr. ustawa aptekarska z 18 grudnia 1906 i władze administracyjne polskie powołane są w drodze orzecznictwa instancyjnego do wykonywania i przestrzegania jej przepisów, a w drodze nadzoru do czuwania nad należytem jej stosowaniem, wobec czego brak byłoby w każdym razie podstawy do uznania, by w sprawach, wynikających ze stosowania tej ustawy, prawo nadzoru władzy polskiej nie odnosiło się do orzeczeń b. władz austrjackich, mimo że posiadają one skuteczność prawną w Państwie Polskiem; w szczególności zaś nie stoją temu na przeszkodzie powołane przez skarżącego przepisy Traktatu wersalskiego, ani też inne postanowienia traktatowe.

Podniesionego na rozprawie przez zastępcę strony skarżącej zarzutu niewłaściwego zastosowania przez pozwane Ministerstwo przepisu, objętego punktem e) art. 101 prawa o post. admin., Trybunał nie rozpatrywał jako zarzutu, wychodzącego poza ramy skargi (art. 83 ust. 2 rozporządzenia o NTA)....

W konsekwencji uznania wszystkich zarzutów skargi, skierowanej przeciw orzeczeniu z 24 maja 1933, za nieuzasadnione, wypada traktować przy rozpatrywaniu zarzutów skargi na orzeczenia z 26 i 29 września 1932 orzeczenie z 24 maja 1933 jako prawomocne, a wobec tego bezprzedmiotowy stał się zarzut, dotyczący ustalenia, że apteka nowa nie zagrozi egzystencji apteki skarżącego, skoro odnośna część orzeczenia z 29 września 1932 została orzeczeniem z 24 maja 1933 uchylona. Bezprzedmiotowe stały się również zarzuty niezgodnego z rzeczywistością ustalenia liczby ludności, zaopatrującej się w leki w Szczawnicy, wadliwego trybu przy zasięganiu opinji gmin, braku dokładnego określenia stanowiska apteki Heleny Brzękowskiej oraz braku osobistych kwalifikacyj ze strony wymienionej wobec zastrzeżenia § 2 ustawy aptekarskiej do uzyskania koncesji na aptekę, albowiem zarzuty te podniesione zostały przez skarżącego jako właściciela już istniejącej apteki w Szczawnicy.

Wreszcie zarzut, oparty na założeniu, że władze orzekające powinne były traktować sprawę skarżącego jako rozszerzenie posiadanej już przez niego koncesji do zakresu koncesji normalnej, jest nieuzasadniony, gdyż w związku z okolicznością, że, jak to już poprzednio wyłożono, ustawa aptekarska z 18 grudnia 1906 nie zna typu apteki samoistnej sezonowej, nie przewiduje ona także postępowania, mającego na celu stwierdzenie, czy zachodzą warunki rozszerzenia koncesji takiej do zakresu normalnej. W następstwie tego władza orzekająca podanie skarżącego o rozszerzenie posiadanego przez niego uprawnienia i udzielenie mu koncesji na prowadzenie apteki publicznej normalnej traktować mogła tylko jako podanie o udzielenie koncesji na nową aptekę publiczną.

W konkluzji powyższych wywodów obie skargi podlegają oddaleniu, mianowicie: skarga na orzeczenie z 24 maja 1933 jako nieuzasadniona, skarga zaś na orzeczenia z 26 i 29 września 1932 częściowo jako bezprzedmiotowa, częściowo jako nieuzasadniona.

Obie wyżej przytoczone tezy są uzasadnione i nie wymagają omówienia.

Natomiast uzasadnienie przytoczonego wyroku, rozpatrywane narazie tylko z prawnego punktu widzenia, trafia do przekonania z następującemi zastrzeżeniami:

a) Rozpatrując łącznie skargi na 3 decyzje, a mianowicie: A. decyzję odmawiającą skarżącemu udzielenia mu koncesji aptekarskiej według ustawy z r. 1906, B. decyzję udzielającą koncesji konkurentce, C. decyzję uchylającą w trybie art. 101 post. admin. z tytułu nadzoru koncesję udzieloną w r. 1911 skarżącemu na prowadzenie samoistnej apteki sezonowej, — NTA słusznie zajął się najpierw rozpatrzeniem sprawy ad C) jako decydującej ze względu na treść 3 zaskarżonych rozstrzygnięć; uznawszy skargę przeciw decyzji C) za nieuzasadnioną, a tem samem koncesję skarżącego za wygasłą (ściślej mówiąc: za niebyłą), winien był NTA — skoro skarżący nie mógł się powołać na charakter sąsiada w rozumieniu §§ 10, 48 ust. 2 i 51 ust. 3 ustawy

aptekarskiej — skargę jego przeciw decyzji B) uznać za niedopuszczalną i oddalić ją z tej właśnie przyczyny, a nie z przyczyn częściowej bezzasadności, a częściowej bezprzedmiotowości. Na stanowisku bowiem niedopuszczalności skargi ubiegającego się o koncesję przeciw przyznaniu jej konkurentowi stoi zgodna judykatura b. austr. Tryb. Admin. i praktyka administracyjna (por. wyrok z 16 marca 1909 L. 2424 Budw. Nr. 6611, reskrypt b. austr. Min. Spraw Wewn. z 6 listopada 1910 L. 38.118 w komentarzu Oehla do ustawy aptek. z r. 1906, str. 132 i n.). Pozostawała więc do rozpatrzenia skarga na decyzję A), która — wbrew motywom tej decyzji — jest wedle § 51 ust. 3 ustawy aptek. dopuszczalna o tyle, o ile władza administracyjna przekroczyła granice swobody uznania (art. 6 p. 3 rozp. o NTA), względnie o ile skarżący twierdzi, że nawet w razie utrzymania koncesji, udzielonej konkurentowi, nadanie jemu koncesji, o którą się ubiegał, zaspakajałoby potrzebę miejscową w myśl wymogów ustawowych (wyrok b. austr. Tryb. Admin. z 16 czerwca 1910 L. 3980 u Oehla op. cit. str. 133).

b) NTA słusznie ze stanowiska art. 83 ust. 2 rozp. o NTA nie rozpatrywał podniesionego na rozprawie zarzutu, iż zastosowanie w decyzji C) przepisu art. 101 lit. e) post. admin. było niewłaściwe; atoli abstrahując od tego formalnie tylko uzasadnionego stanowiska, trzeba zauważyć, iż przepis art. 101 lit. e) nie ma in concreto niewątpliwie żadnego zastosowania. Na podstawie judykatury NTA i nauka i praktyka są zgodne, iż uchylenie prawomocnej decyzji w oparciu o ten przepis jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy nieważność decyzji jest wyraźnie przewidziana w danej normie przez zamieszczenie w jej osnowie t. zw. „klauzuli nieważności". Ten warunek w danym wypadku wcale nie zachodzi. Gdyby zatem zaniedbanie przez skarżącego podniesienia tego zarzutu w skardze nie uprościło sytuacji prawnej, NTA nie mógłby uznać stanowiska władzy pozwanej za uzasadnione w powołanym przez nią przepisie. Decyzja C) podlegałaby zatem uchyleniu.

c) Jakiż przepis prawa formalnego mógłby być podstawą do wydania decyzji C)? Wchodzi tu w grę jedynie przepis art. 101 lit. b) post. admin. Władza mogłaby wyjść z założenia, iż koncesja z r. 1911 nadana została skarżącemu już pod rządami ustawy aptek. z r. 1906, znającej jedynie instytucję aptek sezonowych filjalnych (a nie samoistnych), że zatem wydanie tej decyzji nastąpiło „bez jakiejkolwiek podstawy prawnej". Atoli nasuwają się w związku z tem wątpliwości dwojakiego rodzaju:

c-1) czy in concreto mamy do czynienia z decyzją pozbawioną całkowicie podstawy prawnej, czy też tylko z błędną wykładnią prawa ze strony władzy działającej w r. 1911? O znaczeniu tego zagadnienia dla stosowalności art. 101 lit. b) oraz o spornym charakterze tego przepisu miałem już sposobność pisać w glosie OPA 1219/35. Przypominam również w tym związku uwagi Wasiutyńskiego (OPA 1003/35), wedle którego pod przepis art. 101 lit. b) podpadać może tylko taka decyzja, która: 1) pozostaje w sprzeczności z kategorycznemi zakazami prawnemi lub 2) jest prawnie niemożliwa (analog. do faktycznej niemożliwości z art. 101 lit. d). W danym razie należałoby więc rozważyć, czy b. Namiestnictwo lwowskie, udzielając skarżącemu przed 24 laty koncesji, zastosowało tylko błędną wykładnię przepisu § 61 ustawy aptek. (w przedmiocie rozciągłości zasady poszanowania praw nabytych przed dniem 10 stycznia 1907), czy też popadło w błąd dalej idący: przekraczając granice błędnego rozumowania, stanęło w oczywistej sprzeczności z obowiązującym porządkiem prawnym (por. glosę Panejki OPA 1002/35). Zależnie od odpowiedzi na to pytanie i oceny prawnej niemożliwości tej decyzji wypadnie odpowiedź, która nie jest łatwa, podobnie jak rozpiętość interpretacji przepisów prawa jest trudno uchwytna. Traktując rzecz ze stanowiska ściśle legalnego, wydaje mi się zgodnie ze stanowiskiem, któremu dałem

wyraz w glosie OPA 1219/35, iż sentencja wyroku NTA brzmiałaby identycznie także w wypadku odwołania się decyzji zaskarżonej do przepisu art. 101 lit. b) post. admin.

c-2) Druga wątpliwość idzie dalej i kieruje judykaturę NTA na drogę większego oporu, aniżeli tylko ścisła wykładnia zastosowanych przepisów. Chodzi o rozstrzygnięcie zagadnienia, czy w danym wypadku władza była wogóle uprawniona do operowania wyjątkowym z natury rzeczy instrumentem art. 101 i naruszenia w tym trybie praw nabytych przez skarżącego. Instytucja „zmiany decyzji z urzędu" służy zgodnie z ideologją naczelną prawa administracyjnego tylko względom publicznego interesu. Poświęcenie zasady „quieta non movere" (neminem laedit, qui suo iure utitur) jest uzasadnione w prawie publicznem tylko nierównowagą interesu publicznego i uprawnień prywatnych, mianowicie przewagą pierwszego nad drugiemi. Nienaruszalność wadliwego, a formalnie prawomocnego aktu administracyjnego jest nie do przyjęcia; ale naruszenie go musi być uzasadnione względami na dobro powszechne, a nie indywidualne. Administracja nie jest tu sędzią, rozstrzygającym spory między jednostkami, ani rozdawcą przywilejów; jest stróżem interesu publicznego, pozostającym pod kontrolą sądów administracyjnych. Pewność prawna w administracji jest regulowana względami służby publicznej (por. autora „Res iudicata w prawie admin.", 1931, str. 67). Otóż na podstawie zaznajomienia się z motywami wyroku można powziąć poważną wątpliwość, czy w tym właśnie kierunku stan faktyczny sprawy nie wymagał uzupełnienia i czy NTA nie powinien był skorzystać z przepisu art. 84 p. 1 prawa o NTA. Nasuwa się bowiem obawa, że władza zastosowanym trybem postępowania zmierzała do osiągnięcia celów w motywach decyzji nie wyrażonych, a więc że mamy tu do czynienia z „obejściem upoważnienia" (détournement de pouvoir), znanem dobrze z judykatury francuskiej Rady Stanu.

Sprawa wymaga w związku z tem wniknięcia pokrótce w faktyczny jej stan, przytoczony w wyroku. Władza administracyjna w postępowaniu, wszczętem w związku z podaniem pani B. o koncesję aptekarską, traktowała skarżącego jako posiadacza ważnej koncesji aptekarskiej, czego szczególnym dowodem jest ustęp 2) uzasadnienia decyzji B), potem dodatkowo decyzją C) ex post uchylony. Kiedy skarżący wystąpił o udzielenie mu nowej koncesji pozbawionej już ograniczenia czasowego (charakteru sezonowego), władza prośbie jego odmówiła, wydając decyzje A) i B) (równocześnie, w niewątpliwej intencji uniknięcia 2-letniego zamknięcia stanowiska danej apteki wedle § 47 ust. 2 ustawy aptek.). W odpowiedzi dopiero na odwołania skarżącego od decyzji A) i B) władza z tytułu nadzoru zastosowała w decyzji C) przepis art. 101 lit. e) (chociaż, jak mówiłem, nie ma on tu zastosowania) i tem samem pozbawiła go i tej koncesji ograniczonej, z której dotąd przez blisko ćwierćwiecze korzystał spokojnie pod nadzorem tejże samej władzy (§ 60 ustawy aptek.). W świetle dostępnych nam motywów wyroku nie można się tu doszukać korzyści dla interesu publicznego, a natomiast z praw prywatnych pozostały zgliszcza. Upływ czasu od wydania decyzji z przed lat 24 uniemożliwi zapewne skarżącemu i domaganie się zwrotu uiszczonej sprzedawcy apteki ceny kupna i wystąpienie o pociągnięcie do odpowiedzialności służbowej urzędnika winnego w r. 1911 obrazy prawa. Nie przeszkadza to jednak władzy w obaleniu zasady „quieta non movere" bez powołania się nawet na konieczność leżącą w interesie publicznym. A przecież władza sama w decyzji B) stwierdziła, iż nowokreowana apteka pani B. może istnieć obok apteki skarżącego, gdyż potrzeby miejscowe i względy na egzystencję aptekarzy usprawiedliwiają ich byt niezależny; interes publiczny wymagałby więc raczej egzystencji 2 aptek obok siebie, aniżeli jednej.

Wywłaszczenie skarżącego z nabytych przezeń praw wydaje się więc rażące,

a zastosowanie in concreto przepisu art. 101 niezgodne ze stałą judykaturą NTA w przedmiocie ścieśniającej wykładni tego przepisu jako postanowienia wyjątkowego. Przekreślenie uprawnień prywatnych nie nastąpiło tutaj (w świetle dostępnych nam motywów) na rzecz dobra publicznego, lecz raczej na rzecz interesu konkurenta, a to nie było zadaniem władzy administracyjnej, ani nie odpowiada bynajmniej celowi i „duchowi" prawa o post. admin. Powiada Jaworski („Nauka pr. admin. Zagadn. ogólne" str. 136): „T. zw. względami publicznemi można uzasadnić każde odwołanie lub zmianę aktu administracyjnego. Zdajemy sobie sprawę, że to nie usuwa niepokoju, jaki rodzi się u każdego, kto sobie uprzytomni skutki np. odwołania koncesji, na podstawie której ktoś poczynił inwestycje i t. d. Odpowiadamy na budzące się a niepokojące wątpliwości: Na to właśnie jest kontrola działalności urzędów administracyjnych, aby we wszystkich tego rodzaju wypadkach uczynić samowolę urzędu administracyjnego niemożliwą. Na to jest kontrola, aby urzędy trzymały się ustaw, a jeżeli mimo tego, że trzymano się ustaw, stała się komuś krzywda, to jedyną radą jest zmienić ustawę. Innego środka niema".

Idąc po linji tego rozumowania, konkretyzuję:

I. NTA w wykonywaniu kontroli sądowo-administracyjnej, na zasadzie art. 84 ust. 1 i 2 rozp. o NTA, ma niewątpliwą możność wykonywania kontroli nad aktami „obejścia upoważnienia", i to szczególnie właśnie na tle stosowania art. 101 (por. np. Grzymała-Pokrzywnicki w Gaz. Adm., 1933, str. 199) i w związku z przekroczeniem przez władzę administracyjną granic pozostawionych swobodzie jej uznania (art. 6 ust. 2 rozp. o NTA). Ocena legalności aktu zaskarżonego obejmuje z natury rzeczy nietylko subsumcję stanu faktycznego pod przepis prawny i wykładnię tego przepisu, ale także badanie sytuacji prawnej w jej całokształtcie (por. OPA 169/33) oraz wykładnię systematyczną zastosowanej reguły prawa na tle zasad obowiązującego porządku prawnego. Judykatura NTA winna odpowiedzieć na zasadnicze pytanie, czy wyjątkowe zasady art. 101 post. admin. mogą (jak w danym wypadku) służyć celom porządkowym (przywróceniu porządku wymaganego względami ścisłej legalności), czy też mogą być stosowane rzeczywiście wyjątkowo, t. zn. z ścisłem ograniczeniem do wypadków nieodzownych wymagań publicznego interesu. Jest chyba uderzająca różnica w wypadku cofnięcia koncesji na przewóz zarobkowy w wypadku uszkodzenia pojazdu mechanicznego, albo koncesji na szkołę, której dach się wali, a w wypadku cofnięcia — z powodu niezgodności z literą prawa materjalnego — koncesji aptekarzowi, którą on wykonuje przez lat 24 i którą równocześnie otrzymuje szczęśliwy konkurent.

II. Niezależnie od tego zachodzi m. zd. konieczność nowelizacji przepisu prawa o post. admin. w następujących kierunkach:

1) rozciągnięcia przepisu art. 101 ust. 2 także na przepis ustępu 1 lit. b),

2) rozciągnięcia przepisu art. 102 ust. 2 także na przepis art. 101 lit. b),

3) dodania w art. 101 po słowach „władza może" słów „w interesie publicznym".

Nowela ad 1) stworzy instytucję przedawnienia odwołalności aktu w wypadku jego prawnej bezpodstawności. Dla ochrony praw nabytych znaczenie tej instytucji jest oczywiste, a w odniesieniu do przepisu art. 101 lit. b) szczególnie doniosłe; chwiejność i niejasność w sformułowaniu postanowień w materji tak delikatnej, jak pozbawienie praw nabytych, dała już wielokrotnie pole do niepewności prawnej i samowoli władz. W związku więc z art. 101 lit. b) zachodzą w tym samym co najmniej rozmiarze przyczyny ustalenia terminu przedawnienia odwołalności, co w stosunku do art. 101 lit. a). Instytucja ta skłoni równocześnie władze administracyjne do wkraczania na

czas z tytułu nadzoru, a stronom po upływie 3-lecia zapewni nienaruszalność ich uprawnień z tak ogólnikowo sformułowanej przyczyny.

Nowela ad 2) ograniczy stosowalność przepisu art. 101 lit. b) w praktyce, chroniąc strony przed możliwością ruiny w wypadku, w którym władza — jak w danej np. sprawie — spostrzeże się po upływie ćwierć wieku, że stało się bezprawie, z którego nabyte uprawnienia prywatne muszą co rychlej ulec przekreśleniu. Jeżeli zaś zajdzie wypadek, w którym przepis art. 101 lit. b) naprawdę będzie musiał być zastosowany, to słuszne jest, aby strona mogła liczyć na wynagrodzenie jej szkody, skoro po stronie organu państwowego leży wina względnie niedopatrzenie.

Nowela ad 3) byłaby w teorji zbędna, skoro dodatek ten jest oczywisty, nawet bez zamieszczenia go w osnowie normy. Ale w praktyce sprawa wyżej omówiona świadczy, iż w formułowaniu postanowień tak wyjątkowych szczególna ostrożność kodyfikacyjna jest konieczna. Strona będzie mogła w razie wydania takiej noweli żalić się, iż w danej sprawie wkroczenie władzy w drodze nadzoru nie jest uzasadnione „interesem publicznym". Rozpatrzenie tego zarzutu przez organa kontroli instancyjnej i sądowo-administracyjnej leży w obustronnym interesie. W rzeczy zaś samej ograniczenie swobody uznania, w stosunku do stanu obecnego, nie nastąpi; bo przecież odwołalność aktów administracyjnych bez odwołania się do „interesu publicznego" miejsca mieć nie może. Znaczenie takiej noweli byłoby więc raczej pedagogiczne, niż prawne.

Jerzy Stefan Langrod

1608.

SAMORZĄD.

Opieka społeczna: Przedawnienie roszczenia o zwrot kosztów wsparcia publicznego — niedopuszczalność uwzględnienia z urzędu.

Zgodnie z przepisem art. 273 § 2 kod. zobow. (poz. 598/33 Dz. Ust.) przedawnienie z § 30-a niem. ustawy o siedzibie wsparcia z 30 maja 1908 nie może być w postępowaniu sporno-administracyjnem uwzględnione z urzędu. (Teza).

Wyrok NTA z 8 czerwca 1936 l. rej. 2044/35 w sprawie sporno-administracyjnej Miejscowego Związku wspierania ubogich w Krotoszynie przeciw Dworskiemu Związkowi wspierania ubogich w Starkowcu w przedmiocie zwrotu kosztów wsparcia, udzielonego Ignacemu B.

Wyrokiem z 26 września 1934 zasądził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu pozwanego na zapłacenie powodowi kwoty 436 zł 75 gr wraz z 10% odsetkami od dnia 24 grudnia 1933 jako dnia doręczenia skargi pozwanemu, a to tytułem zwrotu reszty kosztów wsparcia udzielonego ubogiemu Ignacemu B. w czasie od 1 stycznia 1931 do 30 listopada 1931. Dalej idące powództwo, mianowicie odnoszące się do zwro-

tu kosztów wspierania B. za czas od 1 marca do 31 grudnia 1930 w kwocie 210 zł 50 gr zpn. Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalił, przyjmując, że pretensja odnośna uległa z upływem r. 1932 przedawnieniu po myśli § 30-a ustawy o siedzibie wsparcia z 30 maja 1908.

Od powyższego wyroku wniósł powód do NTA odwołanie, zarzucając, że przyjęcie przez Sąd a quo przedawnienia było niedopuszczalne, ponieważ pozwany zarzutu przedawnienia nie podniósł.

NTA rozważył, co następuje:

Jak wynika z aktów sprawy, pozwany w toku postępowania nie wystąpił z zarzutem przedawnienia — wobec czego w myśl art. 273 § 2 kod. zobow. z 27 października 1933 poz. 598 Dz. Ust. Sąd a quo nie był uprawniony do uwzględnienia przedawnienia z urzędu.

Gdy zaś pozwany w toku postępowania wysokości udzielonego wsparcia nie zakwestjonował, kwestjonując jedynie jego potrzebę, w tym zaś kierunku wyrok Sądu a quo, ustalający potrzebę wsparcia, nie został zaskarżony i stał się, o ile chodzi o wsparcie udzielone za czas od 1 stycznia 1931 począwszy prawomocny, — przeto Trybunał, opierając się na powyższych niezakwestjonowanych ustaleniach wyroku Sądu a quo, przyjął, że potrzeba wsparcia B. istniała również w okresie od 1 marca do 31 grudnia 1930.

1609.

SAMORZĄD.

Opieka społeczna: Prawo żądania odsetek od spornych kosztów wsparcia publicznego.

W toczących się w postępowaniu sporno-administracyjnem sporach między związkami wspierania ubogich o zwrot kosztów wsparcia publicznego służyło na zasadzie § 291 niem. kod. cyw. prawo żądania odsetek od spornej kwoty od daty zawisłości sporu, t. j. z reguły od dnia doręczenia skargi pozwanemu, jeżeli suma ta była płatna, bez względu na to, czy pozwany był w zwłoce. Zapłacenie spornej sumy w czasie zawisłości sporu nie pozbawia powoda roszczenia do tych odsetek. (Teza).

Wyrok NTA z 4 maja 1936 l. rej. 4161/34 w sprawie sporno-administracyjnej Wojewódzkiego Związku wspierania ubogich w Poznaniu przeciw Miejscowemu Związkowi wspierania ubogich w Poznaniu w przedmiocie zwrotu kosztów leczenia umysłowo chorej Adeli K.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:
KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (54 arkusze druku) Zł. 40.—
kwartalnie . . . . „ 10.—

Drukarnia „Monolit", Warszawa, Elektoralna 3.